

**LAINSÄÄDÄNTÖTUTKIMUS TULONLÄHDENJAON AJANMUKAISUU-
DESTA**

Turun Yliopiston Oikeustieteellinen tiedekunta
Finanssioikeus
OTM-tutkielma
Marraskuu 2018
Lauri Kattelus 79614

TIIVISTELMÄ

TURUN YLIOPISTO

Oikeustieteellinen tiedekunta

KATTELUS LAURI: LAINSÄÄDÄNTÖTUTKIMUS TULONLÄHDENJAON AJAN- MUKAISUUDESTA

Pro gradu -tutkielma, 70 s.

Finanssioikeus

Marraskuu 2018

Turun yliopiston laatujärjestelmän mukaisesti tämän julkaisun alkuperäisyys on tarkastettu Turnitin Originality Check -järjestelmällä.

Tutkielmassa tarkasteluun otetaan tulolähdejaon synnyn syyt ja perustelut, jonka jälkeen näitä tunnistettuja seikkoja peilataan nykyisyyteen. Tarkastelu rajataan koskemaan ainoastaan elinkeinotulolähteen ja henkilökohtaisen tulolähteen välistä eroa, joten tarkastelusta jätetään kokonaan ulkopuolelle maatilatalouden tulolähde.

Mittatikuksi tutkielman tarkastelulle rakennetaan koontia siitä, millaista on hyvä lain-laadinta. Toinen tarkastelun väline pyritään kokoamaan hyvän verojärjestelmän tunnusmerkkien avulla. Tulolähdejako sääntelyratkaisuna peilataan näihin tunnusmerkkeihin ja pohditaan kuinka se vastaa ihannejärjestelmän tavoitteisiin. Verolait eivät voikaan olla vain erillisten politiikkatavoitteiden saavuttamisen välineitä, vaan niiden on palveltava myös toimivan ja hyvän verojärjestelmän rakentamista.

Tutkielmassa instrumentalismin käsite kiinnittää vero-oikeuden laajemmin näkökulmien kehittymiseen siihen, millaiseksi lainsäädäntö ja sen tehtävät yhteiskunnassa käsitetään. Kansainvälisen kehityksen ja kilpailun todetaan kaventavan selvästi lainsäätäjän käytettävissä olevia sääntelyratkaisuja ja sen voidaan perustellusti nähdä rajoittavan myös poliittisten tavoitteiden asettamista verojärjestelmän osalta.

Tutkielmassa pureudutaan nimenomaan oikeudellisen ajattelun kehittymiseen ja lainsäädännön tehtävän käsityksen muuttumiseen. Kehitys asetetaan yhteiskunnalliseen kontekstiin ja apuna käytetään kulloisiakin hallitusohjelmia tai hallitusten ohjelmapuheita.

Tulolähdejaon sääntelyn muutospaineita tarkastellaan kahdella tavalla. Niiden havaitaan johtuvan tutkielmassa käsiteltyjen suurten yhteiskunnallisten ja oikeudellisessa ajatuksessa tapahtuneiden muutosten seurauksena pala palalta eläneestä verojärjestelmän yleisemmästä muutoksesta. Tulolähdejako on jäänyt pääosin paikalleen muun elinkeinoverolain systematiikan eläessä voimakkaammin kehityksen mukana. Kansainvälistymiskehitys ja kansainvälinen verokilpailu ovat suurimpia kehitystä kirittäviä tekijöitä.

Tutkielman lopussa tarkastellaan kolmen valtiovarainministeriön asettaman asiantuntijatyöryhmän työtä elinkeinoverotuksen uudistamiseksi. Työryhmien muistioita vertailemalla saadaan myös kattava kuva erilaisista sääntelyvaihtoehdoista, joilla tulolähdejako voitaisiin muuttaa tai mahdollisesti jopa poistaa osalta verovelvollisista.

SISÄLLYS

Sisällysluettelo III

Lähdeluettelo V

Lyhenteet VIII

1. Johdanto	1
1.1. Tutkimuskysymys ja kohde	1
1.2. Kysymyksen käsittely tutkielmassa	2
1.3. Metodit ja teoria	6
2. Lainsäädäntötutkimus – miksi?	7
2.1. Mitä on lainsäädäntötutkimus ja miksi sitä tarvitaan?	7
2.2. Lainsäädäntöteoria ja instrumentalismi	9
2.2. Verotus ja instrumentalismi	11
2.3. Millaista on hyvä lainlaadinta?	13
2.4. Millainen on hyvä verojärjestelmä?	18
2.4.1. Hyvän verojärjestelmän tunnusmerkit	18
2.4.2. Tulolähdejaon suhde hyvän verojärjestelmän tavoitteluun	21
3. Tausta – elinkeinoverotuksen historiaa lyhyesti	26
3.1. Verotus kehittyy hyvinvointivaltion mukana	26
3.1.1. Tuloverotuksen alkutaival	26
3.1.2. Suuret muutokset vuosina 1967-1968	28
3.2. Kansainvälistyvä lainsäädäntöympäristö – instrumentalismin hiipuminen	30
3.2.1. Materiaalisen instrumentalismin kriisi ja muutokset ulkoisen paineen alla ..	30
3.2.2. Kokonaisverouudistus 1989-1991	32
3.2.3. Pääomatuloveron ja yritysverotuksen uudistus 1992	33
3.2.4. Vuoden 2004 uudistus	35
3.3. EU lainsäädännön vaikuttajana vai välivaiheena?	36
3.4. Kokoavia huomioita oikeudellisen ajattelun muutoksista verotuksessa	37
4. Tulolähdejako	40
4.1. Tulolähdejaon esittely ja tarkoitus	40
4.2. Hallituksen esityksen (HE 172/1967) perusteluista	41
4.3. Vuoden 1992 muutokset	43
5. Muutospaineet	46

5.1. Oikeustapauksia rajanveto-ongelmista.....	49
5.1.1. KHO:2013:69.....	49
5.1.2. KHO:2014:36.....	52
5.1.3. KHO:2010:64.....	53
5.2. Eri työryhmien tuloksia tulolähdejaon muuttamiseksi	55
5.2.1. Tuloverotuksen kehittämistyöryhmä 2001-2002	56
5.2.2. Elinkeinoverotuksen asiantuntijatyöryhmä 2011-2013	59
5.2.3. Tulolähdejaon poistamista valmisteleva asiantuntijaryhmä 2016-2018	60
7. Johtopäätökset	67

LÄHDELUETTELO

A. Kirjallisuuslähteet

Eidenmuller Horst: The Transnational Law Market, Regulatory Competition, and Transnational Corporations, *Journal of Global Legal Studies*: Vol. 18: Iss. 2, Article 5, Indiana 2011

Saatavilla: <http://www.repository.law.indiana.edu/ijgls/vol18/iss2/5>

Frerichs Sabine: Oikeus yhteiskuntateoreettisessa ajattelussa: lyhyt historia.

Teoksessa: *Toim. Kotkas Toomas & Lindroos-Hovinheimo Susanna*: Yhteiskuntateorioiden oikeus. Tutkijaliitto, Helsinki 2010.

Keinänen Anssi: Miksi ja miten sääntelyn noudattamista tulisi arvioida säädösvalmistelussa? , *Lakimies* 6/2013, s. 1099-1117

Heikkinen Kati - Keinänen Anssi: Lainsäädännön ennakollisen vaikutusten arvioinnin laatu ja jälkikäteisen vaikutusten arvioinnin huomioiminen hallituksen esityksissä 2000-luvulla, *Edilex* 14.8.2017

Hjerppe Reijo – Pihkala Erkki: Julkinen talous nousee suurimmaksi.

Teoksessa: *Toim. Ahvenainen Jorma, Pihkala Erkki, Rasila Viljo*: Suomen taloushistoria 2 – Teollistuva Suomi. Tammi, Helsinki 1982.

Hyvärinen Anna: Säädösten valmistelu ja lainsäätäminen Euroopan unionissa – empiirinen oikeustutkimus Suomen vaikutusmahdollisuuksista, *Oikeus* 2015 (44) 3: 352-354

Hämäläinen Annika – Keinänen Anssi – Muhonen Emmi: Sääntelyn syyt – empiirinen tarkastelu sääntelyn syistä vuoden 2009 hallituksen esityksissä, *Edilex* 8.3.2013

Keinänen Anssi: Sosiaalisten normien yhteys lainsäädännön noudattamiseen: erityistarastelussa veropetokset, *Artikkeli*, versio 1.0, Julkaistu *Edilexissä* 14.6.2013

Keinänen Anssi: Mitkä tekijät vaikuttavat yritysten halukkuuteen noudattaa sääntelyä ja miten noudattamista voitaisiin parantaa? , *Edilexissä* 22.2.2016

Keinänen Anssi – Kemiläinen Mika: Yhteiskunnallisten vaikutusten arvioinnin laatu hallituksen esityksissä, *Edilex* 15.6.2015

Keinänen Anssi – Vuorela Miikka: Toteutuvatko lainvalmistelun ihanteet käytännössä? , *Lakimies*, 2/2015 s. 170-195

Kekkonen Jukka: Mitä on kontekstuaalinen oikeushistoria? Helsingin yliopiston oikeustieteellinen tiedekunta, Helsinki 2013.

Kettunen Pauli: Globalisaatio ja kansallinen me, *Vastapaino*, Tampere 2008

Knuutinen Reijo: Oikeus, talous ja tiede – tarkastelua vero-oikeudellisessa kontekstissa, *Edilex* 26.5.2014

Kukkonen Matti: EVL-tulolähteen rajanveto-ongelmat ja asiantuntijayhtiön sivuuttaminen verotuksessa, *Verotus* 2/2009 s. 145-157

Kukkonen Matti: Pienyrityksen tulolähteet holdingyhtiörakenteessa: aitoa liiketoimintaa vai välillistä omistajien privaattisijoittamista? , Edilex 14.6.2013

Kukkonen Matti: Verotettavan luovutusvoiton käsite tuloverolaeissa erityisesti osakeyhtiön ja sen omistajan näkökulmasta, Edilex 26.5.2014

Kulovaara Valpuri: Milloin yritystoiminta on liiketoimintaa? TVL:n ja EVL:n soveltamine, rajanvetotilanteet ja lainsäädännön kehittäminen pk-yhtiöiden näkökulmasta, Licensiaatintyö, Edilex 13.3.2012

Malminen Toni: Upsalan koulukunnan jalanjäljillä. Oikeus 2010 (39); 3: 318–324

Mattila K. Pauli: Tulolähdejaosta ja sen merkityksestä verotuksessa, Verotus 2/2009 s. 131-144

Myrsky Matti: Suomen veropolitiikka. Talentum, Helsinki 2013.

Määttä Kalle: Veropolitiikka – teoria ja käytäntö. Edita, Helsinki 2007.

Määttä Kalle: Oikeudellisen sääntelyn tutkimus – lastuja sääntelyteoriasta, Oikeus 2002 (31); 2: 132–142

Niskakangas Heikki: Veropolitiikka. WSOYpro Oy, Helsinki 2011.

Toim. Nykänen Pekka – Urpilainen Matti: Yritys, omistaja ja verotus, juhlaulkaisu Seppo Penttilälle, Edita 2014

Ossa Jaakko: Sukupolvenvaihdos ja yritystoiminnan lopettaminen. Kauppakamari, 2018, Printon, Viro, 2., uudistettu painos

Pihkala Erkki: Elintason nousu ja kehityksen varjopuolet.

Teoksessa: *Toim. Ahvenainen Jorma, Pihkala Erkki, Rasila Viljo:* Suomen taloushistoria 2 – Teollistuva Suomi. Tammi, Helsinki 1982.

Tala Jyrki: Lakien laadinta ja vaikutukset. Edita Prima Oy, Helsinki 2005.

Tala Jyrki: Kansallinen oikeuspolitiikka – mahdollisuudet ja välineistö, Lakimies 7-8/2005 s. 1165-1187

Tala Jyrki: Lain tavoitteenasettelu oikeustieteen kannalta, Edilex 7.3.2007

Tala Jyrki: Lainsäädännön laatu Euroopassa – vertailua, ongelmia, kritiikkiä, Lakimies 5/2010 s. 791-815

Tala Jyrki: Lainsäädäntötutkimus – turhaa vai tarpeellista? , Oikeus 2004 (33); 4: s. 378-397

Tala Jyrki: Näkökulmia lainsäädäntötutkimukseen, artikkeli, s. 108-115

Tuori Kaarlo: Oikeuden rationaalisuus – Max Weber ja Jurgen Habermas oikeuskehityksen tulkitsijoina. Helsinki 1988.

Tuori Kaarlo: Oikeuden ratio ja voluntas. WSOY, Vantaa 2007.

Urpilainen Matti: Vapaa liikkuvuus ja verosuvereniteetti Euroopan unionin sisämarkkinoilla. Lakimiesliiton kustannus, Vantaa 2012.

Voipio Jaakko: Elinkeinoverolain tausta, synty ja kehittyminen. Suomen lakimiesliiton kustannus Oy, Helsinki 1979.

Wikström Kauko: Millä tavalla perustuslaki ohjaa muuta lainsäädäntöä? Julkaistu Edilexissä 24.1.2012 (www.edilex.fi/lakikirjasto/8575)

Wikström Kauko: Miksi verotus muuttuu? Oikeuden ja talouden rajapinnassa s. 321-330, Edita 2015

B. Virallislähteet:

HE 172/1967

HE 200/1992

HE 203/1992

Pääministeri Rafael Paasion hallituksen ohjelma 31.5.1966

Pääministeri Harri Holkerin hallituksen ohjelma 30.4.1987

Pääministeri Esko Ahon hallituksen ohjelma 26.4.1991

Pääministeri Matti Vanhasen hallituksen ohjelma 24.6.2003

Pääministeri Juha Sipilän hallituksen ohjelma

Kilpailukykyiseen verotukseen, Tuloverotuksen kehittämistyöryhmän muistio, Valtiovarainministeriö 12/2002

Elinkeinoverotuksen asiantuntijatyöryhmän muistio, Valtiovarainministeriö 16/2013

Laadukas lainsäädäntö osana valtiontalouden päätöksentekoa, Valtiontalouden tarkastusviraston selvitys, Dnro 209/39/2011

Paremmen sääntelyn toimintaohjelma, Osa 1, Valtioneuvoston kanslian julkaisusarja 8/2006

Verotus, tilinpäätös ja yhtiöoikeus, Yritysverotuksen kehittämistyöryhmä 2005, Valtiovarainministeriö 4/2006

Osaamisella laatua lainvalmisteluun, Sujuvampaan lainvalmisteluun –hankkeen loppureportti IV, Oikeusministeriö 7/2013

Lainkirjoittajan opas, Oikeusministeriö 37/2013

Pääomatulojen verotuksen ja yritysverotuksen kehittämislinjat, Asiantuntijatyöryhmän muistio, VM 1991:28

Luonnos hallituksen esitykseksi laeiksi elinkeinotulon verottamisesta annetun lain, tuloverolain ja eräiden muiden lakien muuttamisesta (22.3.2018)

Guiding Principles for Regulatory Quality and Performance. (<https://www.oecd.org/fr/reformereg/34976533.pdf>)

C. Muut lähteet:

Professori Heikki Niskakankaan lausunto luonnoksesta hallituksen esitykseksi elinkeinotulon verottamisesta annetun lain, tuloverolain ja eräiden muiden lakien muuttamisesta, 1.5.2018

Professori Juha Lindgrenin lausunto luonnoksesta hallituksen esitykseksi elinkeinotulon verottamisesta annetun lain, tuloverolain ja eräiden muiden lakien muuttamisesta, 4.5.2018

Finanssioikeuden professori Jaakko Ossan lausunto luonnoksesta hallituksen esitykseksi elinkeinotulon verottamisesta annetun lain, tuloverolain ja eräiden muiden lakien muuttamisesta, 4.5.2018

D. Oikeustapaukset:

KHO:2013:69

KHO:2014:36

KHO:2010:64

LYHENTEET

EVL Laki elinkeinotulon verottamisesta (360/1968)

HE Hallituksen esitys

KHO Korkein hallinto-oikeus

OECD Organization for Economic Co-operation and Development

PerVL Perintö- ja lahjaverolaki (378/1940)

TVL Tuloverolaki (1535/1992)

1. Johdanto

1.1. Tutkimuskysymys ja kohde

Tulonlähdejako ja sen tarpeellisuus on ollut keskustelussa siitä asti, kun elinkeinoverolaki tuli voimaan vuonna 1968. Useampi asiantuntijaryhmä on pohtinut elinkeino- ja yritys-verotuksen uudistamista ja vuoden 1968 jälkeen verotus on kokenut monta suurempaa remonttia. Miksi kiistelty hajanaisuus tulolähteissä saa silti jatkua?

Elinkeinoverolaki oli syntyessään moderni laki, joka toi liiketaloudellisen ajattelun verolainsäädäntöön. Maailma ja talous on kansainvälistynyt vauhdilla ja globalisaatio on tuonut etenkin yritysten- ja pääomien verottamiseen ennen näkemättömän kovan kansainvälisen kilpailun. Siksi onkin mielenkiintoista tutkia, että miten yksi elinkeinoverotuksen perusratkaisuista eli tulolähteiden erillisyyks, on kestänyt vuosikymmenet näin muuttumattomana.

Kysymystä lähestytään lainsäädäntötutkimuksen keinoin. Tarkasteluun otetaan tulolähdejaon synnyn syyt ja perustelut, jonka jälkeen näitä tunnistettuja seikkoja peilataan nykyisyyteen. Tärkeä kysymys on, että kestävätkö lain perustelut nykypäivän todellisuutta. Jos eivät, niin edelleen on selvitettävä, että mikä ympäristössä on muuttunut. Toisaalta yhtä tärkeä tarkastelusuunta on, löytyykö nykyisestä toimintaympäristöstä perusteita, jotka puoltavat vuoden 1968 sääntelyratkaisua, vaikka perustelut olisivatkin ajan kuluessa muuttuneet.

Elinkeinoverolaki ja sen myötä tulolähdejako ovat kehittyneet matkanvarrella. Onko kehitys kuitenkin ollut riittävää ja toisaalta miten lukuisat paikoittaiset muutokset ovat vaikuttaneet elinkeinoverolain systematiikkaan?

Lain ja sen yksittäisten sääntelyratkaisuiden perusteluilla ja vaikutusarvioilla on keskeinen rooli lain legitimitetin kannalta. Voimassa oleva laki pitää voida kyseenalaistaa uudelleen tarkasteltavaksi, mikäli sen perustelut eivät päde vaikutusten jäädessä aivan toisenlaisiksi kuin lakia säätäessä olisi ajateltu. Kerran säädetty ei voi olla ikuinen, jos maailma lain ympärillä on muuttunut tarpeeksi. Verolait ovat aina säätäjänsä näköisiä yhteiskuntapoliittisia kannanottoja ja valintoja. Niiden osalta perustelujen kestävyys ja myös

vertailu toteutuneeseen kehitykseen on mahdollisesti vielä muuta lainsäädäntöä tärkeämpää koko verojärjestelmän uskottavuuden sekä myös veronmaksuhalukkuuden kannalta.

Lain vaikutusarvioiden merkitys kasvaa jatkuvasti. Jopa lainsäätäjän eli eduskunnan piirissä esitetään toistuvia vaatimuksia vaikutusarvioiden parantamisesta. On vaikea löytää tarkkaa mittatikkua sille, miten huolella ja kattavasti lakien vaikutuksia olisi arvioitava. Sarjakuvista tuttua kristallipalloa ei lainsäätäjältä löydy. Mikä on riittävän hyvin arvioitu?

Tutkielmassa tarkastelu rajataan koskemaan ainoastaan elinkeinotulolähteen ja henkilökohtaisen tulolähteen välistä eroa, joten tarkastelusta jätetään kokonaan ulkopuolelle maatilatalouden tulolähde. Maatilatalouden tulolähteen erillisyys etenkin yhteisömuodossa maataloutta harjoittavilla verovelvollisilla on melko vaivatta kyseenalaistettavissa, mutta selkeyden vuoksi tutkielmassa keskitytään tarkasteltavaan ydinkysymykseen EVL:n ja TVL:n mukaan verotettavien tulolähteiden välillä.

1.2. Kysymyksen käsittely tutkielmassa

Tutkielma aloitetaan kysymällä, että mihin lainsäädäntötutkimusta tarvitaan. Tähän vastatakseen täytyy myös selvittää, mitä lainsäädäntötutkimuksella tarkoitetaan. Oikeustieteessä vallitsevasta lainopillisesta tulkinnasta ja tutkimuksesta siirrytään tarkastelemaan lakia lainlaadinnan näkökulmasta. *Instrumentalismi* on tärkeä käsite koko tutkielman matkan. Se esitellään jo varhain ja käsitteeseen palataan aika ajoin eri asiayhteyksissä. Instrumentalismin käsite kiinnittää vero-oikeuden laajemmin näkökulmien kehittymiseen siihen, millaiseksi lainsäädäntö ja sen tehtävät yhteiskunnassa käsitetään.

Mittatikuksi tutkielman tarkastelulle rakennetaan koontia siitä, millaista on hyvä lainlaadinta. Vastausta kootaan lainlaadinnan eri rakennuspalikoista ja myös lainlaadinta rajoittavista reunaehdoista, joilla lainsäätäjän toimintavaihtoehtoja rajataan. Lainlaadinta tunnistetaan inhimilliseksi ja aina epätäydelliseksi toiminnaksi, jolle voidaan kuitenkin asettaa laatukriteereiksi erilaisia tarkistuslistoja. Lainlaadinnan tasoa voidaan arvioida sekä tekniseltä puolelta lain rakenteen, selkeyden ja systematiikan osalta sekä sisällöllisesti vaikutusarvioiden ja tavoitteiden saavuttamisen perusteella.

Toinen tarkastelun väline pyritään kokoamaan hyvän verojärjestelmän tunnusmerkkien avulla. Tällaiset yleisiksi ja objektiivisiksi tunnistetut tietyt verojärjestelmälle asetettavat

ihanteet antavat peilin, jota vasten voidaan tarkastella verojärjestelmän eri osien toimivuutta sekä pohtia menneiden ja tulevien lainsäädäntöuudistusten onnistumista. Tulolähdejako sääntelyratkaisuna peilataan näihin tunnusmerkkeihin ja pohditaan kuinka se vastaa ihannejärjestelmän tavoitteisiin. Hyvän verojärjestelmän tunnusmerkit ovat toimiva työkalu verolakeja valmisteleville lainlaatioille ja näin niillä onkin selkeä yhteys ja useita leikkauspintoja hyvään lainlaadinnan kanssa. Instrumentalistiselle ajattelulle tunnusmerkit antavat selkeän rajoitteen. Verolait eivät voikaan olla vain erillisten politiikkatavoitteiden saavuttamisen välineitä, vaan niiden on palveltava myös toimivan ja hyvän verojärjestelmän rakentamista.

Jotta voidaan ymmärtää verojärjestelmän yksittäisiä ratkaisuja, kuten nykyistä tulolähdejako, on kuljettava ajassa taakse päin ja käytävä läpi polku verotuksen muovautumisesta sellaiseksi kuin se nyt on. Tutkielmassa ei tyydytä ainoastaan kertaamaan sääntelyn päivämääriä, vaan historian tarkastelussa pureudutaan nimenomaan oikeudellisen ajattelun kehittymiseen ja lainsäädännön tehtävän käsityksen muuttumiseen. Kehitys asetetaan yhteiskunnalliseen kontekstiin ja apuna käytetään kulloisiakin hallitusohjelmia tai hallitusten ohjelmapuheita.

Kronologisesti etenevässä tarkastelussa huomataan, kuinka läpi koko 1900-luvun instrumentalistinen käsitys lainsäädännöstä nousee huippuunsa. Tässä kehityksessä elinkeinotuloverolailla on aivan oma erityinen roolinsa. Vuoden 1968 elinkeinoverolaki toimi eräänlaisena veden jakajana. Se säädettiin lainsäädännön instrumentalismin kulta-aikana, josta lakiin heijastui monia lainsäätäjän tiettyjen tavoitteiden saavuttamiseksi laadittuja piirteitä. Tulolähdejako voidaan nähdä yhdeksi näistä. Toisaalta elinkeinoverolailla oli täysin uudenlainen, modernimpaan lainsäädäntökäsitykseen ja ennen kaikkea taloustieteeseen perustuva teoreettinen pohjansa, jota kutsutaan ns. meno-tulo –teoriaksi. Teorian pohjalta laki sai oman vahvan systematiikkansa.

Yhteiskunnan ja maailman kehitys näkyy ehkä voimakkaimmin verolainsäädäntöön heijastuvana kansainvälistymiskehityksen kautta. Tutkielmassa käydään läpi kuinka etenkin 1900-luvun viimeisinä vuosikymmeninä ja siirryttäessä uudelle vuosituhannelle kansainvälisen verokilpailun paineet alkavat näkyä selkeästi etenkin lainsäädäntöhankkeiden perusteluissa. Myös hallitusohjelmien politiikkatavoitteissa näkyy painokkaasti halu vastata kansainväliseen verokilpailuun ja pitää Suomi kilpailukykyisenä. Kansainvälistymisen

huomataan myös selkeästi rajoittavan kotimaisen lainsäätäjän liikkumatilaa. Instrumentalistisesta ajattelusta on tullut itsestään selvä tapa suhtautua lainsäädäntöön, mutta samalla lainsäätäjän todellinen kyky käyttää lainsäädäntöä vapaasti politiikkatavoitteiden saavuttamisen välineenä hiipuu. Tässä yhteydessä käydään lyhyesti läpi myös Euroopan unionin vaikutus kotimaiseen lainsäädäntötoimintaan. Unionin ohjaus kaventaa entisestään kotimaisen lainsäätäjän instrumentalismia, mutta toisaalta Euroopan unioni ei ole lainsäätäjänä itsekään maailmanlaajuisen kehityksen ulkopuolinen mahti, vaan siihen kohdistuu aivan vastaava kilpailun paine.

Tulolähdejako pyritään esittelemään mahdollisimman selkeästi. Samalla avataan sen aikaisempaa ja nykyistä tarkoitusta. Tärkeä tarkastelun kohde on HE 172/1967, jonka kautta päästään parhaiten kiinni lain säätämisen syihin ja myös lainsäätäjän tarkoitukseen. Katse käännetään erityisesti hallituksen esityksen tavoitteisiin ja haetaan niistä selitystä sääntelyratkaisulle, jolla tulolähdejakoon alun pitäen päädyttiin. Tulolähdejaon perusteluksi tunnistetaan ennen muuta kuntien aseman turvaaminen veronsaajina ja sääntelyratkaisulla onkin näin selkeä instrumentalistinen tausta-ajatus. Hallituksen esityksen perusteluista havaitaan myös tunnistetun esityksen synnyttämiä tulevia rajanveto-ongelmia.

Tulolähdejaon luonne muuttui merkittävästi vuoden 1992 muutosten myötä, joiden myötä elinkeinotoiminta muodosti enää yhden tulolähteen, aikaisemman jokaisen itsenäisen liikkeen oman tulolähteen sijaan. Uudistus liittyi samanaikaisesti verojärjestelmässä tehtyihin muihin uudistuksiin, joiden myötä tulolähdejaon alkuperäinen tehtävä turvata veronsaajien asemaa poistui. Muutos on tarkastelussa mielenkiintoinen virstanpylväs lainsäädäntötutkimuksen kannalta, sillä vaikka tulolähdejaon varsinainen alkuperäinen tehtävä todettiin rauenneeksi, päädyttiin silti edelleen sääntelyratkaisuun, jossa muutoksistaan huolimatta tulolähdejako jatkoi olemassaoloaan. Asetelma tarjoaa mehekkaan paikan tarkastella perustelujen merkitystä lainlaadinnan säädösratkaisuja tehtäessä.

Tulolähdejaon sääntelyn muutospaineita tarkastellaan kahdella tavalla. Ensimmäkin niitä pyritään tunnistamaan yleisemmin oikeuskirjallisuudessa ja eri virallislähteissä tehtyjen huomioiden perusteella. Muutospaineista pyritään myös erottelemaan merkittävimmät tekijät ja jaottelemaan näitä mielekkäiksi kokonaisuuksiksi. Niiden havaitaan johtuvan tutkielmassa käsiteltyjen suurten yhteiskunnallisten ja oikeudellisissa ajatuksessa tapahtuneiden muutosten seurauksena pala palalta eläneestä verojärjestelmän yleisemmästä muu-

toksesta. Tulolähdejako on jäänyt pääosin paikalleen muun elinkeinoverolain systematiikan eläessä voimakkaammin kehityksen mukana. Kansainvälistymiskehitys ja kansainvälinen verokilpailu ovat suurimpia kehitystä kirittäviä tekijöitä.

Muutospaineissa palataan myös jo alkuperäisen elinkeinoverolain säätämisestä asti EVL 1 §:ään rakentuneeseen rajanveto-ongelmaan eli elinkeinotoiminnan määrittelyyn. Tämä yhdessä muiden rajaveto-ongelmien kanssa on jatkuva rasite tulolähdejaolle. Ne ovat omiaan aiheuttamaan ennustamattomuutta verotusta toimitettaessa ja aiheuttaa hallinnollista tehottomuutta sekä viranomaisille että verovelvollisille.

Toinen tapa, jolla tutkielmassa käsitellään muutospaineita, on niiden osoittaminen käytännön esimerkein kahden oikeustapauksen kautta. Korkeimman hallinto-oikeuden suhteellisen tuoreiden tapausten valossa avataan sitä, mitä tulolähdejaon rajanveto-ongelmat käytännössä yrityksille tarkoittavat. Havainnollista on kuinka vaikeatulkintaisia ja suurta hallinnollista taakka aiheuttavia tällaiset rajanvedot voivat olla.

Tutkielman lopussa tarkastellaan kolmen valtiovarainministeriön asettaman asiantuntijatyöryhmän työtä elinkeinoverotuksen uudistamiseksi. Asiantuntijatyöryhmien toiminta jakautuu ajallisesti 2000-luvun alkuvuosista aivan näihin päiviin asti. Työn todetaan olleen hyvin johdonmukaisesti samaan suuntaan etenevää, vaikkakin ennen kuin keväällä 2018 asiantuntijoiden ministeriölle luovuttamien raporttien suositukset suhteessa tulolähdejaon tulevaisuuteen eivät olleet tuottaneet lakiehdotusta. Merkittäväksi näiden aiempien työryhmien työn tekee se, että on selvästi nähtävissä, että pääministeri Sipilän hallitusohjelmaan noussut tavoite tulolähdejaon muutoksesta pohjautui työryhmien työhön.

Työryhmien muistioita vertailemalla saadaan myös kattava kuva erilaisista sääntelyvaihtoehtoista, joilla tulolähdejako voitaisiin muuttaa tai mahdollisesti jopa poistaa osalta verovelvollisista. Viimeisin kolmesta työryhmästä erosi edellisistä siitä, että sen tehtäväkenttä oli selvästi rajatumpi ja se perustettiin ainoastaan osakeyhtiöiden tulolähdejaon poistamista valmistelevan lainsäädäntöhankkeen tueksi. Lainsäädäntöhankkeen tulokseksi syntyi hallituksen esityksen luonnos, joka lähetettiin lausuntokierrokselle keväällä 2018.

Esitysluonnosta arvioidaan tutkielmassa verraten sitä aikaisemmin hahmoteltuihin hyvän lainlaadinnan ja hyvän verojärjestelmän kriteereihin. Lisäksi mielenkiintoinen tarkastelu

saadaan kokoamalla lausuntokierroksella luonnoksesta lausunnon antaneiden kolmen finanssi- tai vero-oikeuden professorin kannanotot yhteen. Näiden lisäksi vertailupintaa haetaan myös tutkielmassa käsitellyistä oikeustapauksista ja pohditaan, miten ehdotetut muutokset vaikuttaisivat tapauksissa esillä olleisiin rajanveto-ongelmiin.

1.3. Metodit ja teoria

Oikeustieteellinen tutkimus koostuu perinteisesti suurimmaksi osin lainopista, mutta onneksi tutkimusmenetelmiä ja näkökulmia on toisenlaisiakin. Tässä tutkielmassa pääpaino on lainsäädäntötutkimuksellisella näkökulmalla ja tutkimustavalla. Se edellyttää irrottautumista lainopin tavasta ainoastaan selvittää voimassaoleva oikeustila aina kyseissä oikeusongelmassa, vaikka luonnollisesti lainsäädäntötutkimuksella ja lainopilla on omat liityntäkohtansakin, eikä tutkimuksessa hylätä täysin lainopin metodia.¹

Käytetyssä lainsäädäntötutkimustavassa pyritään rakentamaan tarvittava tarkastelukehikko esimerkiksi hyvän lainlaadinnan kriteereistä ja tämän jälkeen tarkastelemaan tutkittavaa ilmiötä tämän kehikon avulla. Lainsäädäntötutkimuksesta on käytetty toisaalla termiä sääntelyteoria, jota on kuvattu lainsäätäjää palvelevaksi tutkimukseksi, jossa analysoidaan eri sääntelyvaihtoehtojen tarkoituksenmukaisuutta.² Tällaista metodia käyttäen tutkielmassa jaotellaan ja tarkastellaan lainsäätämisperustelujen tasoa.

Tutkielmassa pyritään hahmottamaan myös vallitseva oikeustila yksittäisiä esimerkkejä käyttäen ja sen jälkeen pohtimaan voidaanko oikeustilaa pitää tavoiteltavana ja oikeudellisesti hyväksyttävänä tilanteena. Tässä apuna käytetään nimenomaan hyvän verojärjestelmän kriteerejä.³ Tällaisesta metodista on käytetty nimitystä *veropoliittinen analyysi*.⁴

Oleellinen osa tutkielmaa koostuu myös kronologisesti etenevästä historiallisesta katsauksesta, jolla kuvataan sekä tapahtunutta lainsäädännön kehitystä että analysoidaan lainsäädännöllisessä ajattelussa tapahtuneita filosofisia muutoksia.

¹ Määttä 2002, s. 132.

² Määttä 2007, s. 17.

³ Tala, 2005, s. 101.

⁴ Määttä 2007, s. 11.

2. Lainsäädäntötutkimus – miksi?

2.1. Mitä on lainsäädäntötutkimus ja miksi sitä tarvitaan?

Lainsäädännön syntyyn keskittyvän tutkimuksen määrä on Suomessa edelleen vähäistä. Ymmärrettävästi valtavirta oikeustieteellisestä tutkimuksesta keskittyy lainoppiin, mutta lainsäädännön tutkimukselle olisi tieteen kentässä oma perusteltu tarpeensa. Osittain tätä tarvetta paikkaamaan aloitettiin Paremmän sääntelyn toimintaohjelma vuonna 2006.⁵

Eduskunnan säätämät lait, kuten muukin säädetty oikeus, syntyvät aina jonkin inhimillisen prosessin seurauksena. Lain sanamuodolla on aina tärkein rooli säännöksen tulkinnassa, mutta mitä tulkinnanvaraisempaan tilanteeseen ajaudutaan, niin sitä suuremman painoarvon saa lainsäätäjän tarkoitus ja tavoite. Tätä tarkoitusta voidaan hakea lainesitöistä. Koska lain syntyprosessi on olennainen osa säädetyn lain olemusta, on myös oikeustieteen yksi perustehtävistä pyrkiä selvittämään säännösten syntyprosessia.⁶

Lainsäädäntötutkimus voidaan jäsentää kaksiosaiseksi siten, että se tutkii ensinnäkin lainsäädäntöä kokonaisena instituutiona ja toiseksi yksittäisiä laki- ja säädöshankkeita omina mikrokokonaisuuksina osana oikeusjärjestelmää. Lakia instituutiona tutkittaessa vastauksia etsitään kysymyksiin siitä, mitkä syyt selittävät instituution tämän hetkistä olemusta ja toisaalta millaisia tulevaisuuden näkymiä instituutiolla voi tapahtuneen kehityksen perusteella olla. Yksittäisiä lakihankkeita tutkittaessa lainsäädäntötutkimus pyrkii vastaamaan ainakin siihen, miten ja myös miksi laki syntyy ja miten se syntynsä jälkeen toteutuu ja vaikuttaa.⁷

Lainsäädäntötutkimuksella on mahdollista löytää lainsäädännön laatua parantavia tekijöitä ja tämän kautta kehittää koko oikeusjärjestelmän tasoa. Oikeustieteessä marginaaliosassa oleva lainsäädäntötutkimus voi samalla myös kehittää omaa teoreettista pohjaansa, mikä taas puolestaan kaiken muunkin tieteen logiikalla jälleen kertautuu paremmaksi tiedon tasoksi. Määttä on jaotellut nämä tutkimuksen suunnat suoraan lainsäädännön laatua parantavaksi pragmaattiseksi säätelyteoriaksi ja tiedettä itseään kehittävän suunnan teoreettiseksi säätelyteoriaksi.⁸ Epäilemättä kummallekin suuntaukselle on tilauksensa.

⁵ Hämäläinen – Keinänen – Muhonen, 2013, s. 1.

⁶ Henttula 2014, s. 29. (Kokoelmateoksessa: Yritys, omistaja ja verotus)

⁷ Tala 2004, s. 379.

⁸ Määttä 2002, s. 132

Lainsäädäntötutkimus myös laajentaa oikeustieteessä totuttua tiedonintressiä, joka perinteisessä lainopillisessa oikeustieteen tutkimuksessa kiinnittyy lähinnä lakien soveltamisen ja tulkinnan systematisointiin.⁹ Lainsäädäntötutkimus voidaan mieltää katsontakanasta riippuen joko osaksi laajempaa oikeustaloustieteellistä tutkimusta, mutta tällöin taustaoletukseksi täytynee ottaa lainsäädännön synnyn sytykkeiden ja toisaalta vaikutusten arvioimisen taloustieteen keinoin mitattaviin tekijöihin. Lainsäädäntötutkimus voidaan nähdä myös tätä monitieteellisemmin ja onkin esitetty, että lainsäädäntötutkimus olisi asetettavissa myös yhteiskuntapolitiikan tutkimuksen kanssa samaan naapurustoon.¹⁰ Lainsäädäntötutkimuksen yhteys lainoppiin on kuitenkin kiinteä, vaikka se voikin käyttää hyväkseen yhteiskuntatieteistä tuttuja metodeita tai näkökulmia.

Lainsäädännön institutionaaliset puitteet ovat viime vuosikymmeninäkin muuttuneet merkittävästi ja tämä muutos tulee vain jatkumaan. Oikeussääntelyn ja sen syntyneiden kansainväliset yhteydet lisääntyvät ja muuttavat kansallisen lainsäätäjän roolia totutusta. Vallinnut instrumentalistinen käsitys lainsäädännöstä ei olekaan enää niin itsestään selvä. Muutokset tekevät lainlaadinnan kokonaisuudesta monitasoisempaa ja sen ymmärtämisestä monimutkaisempaa.¹¹

Samalla kun kehitys vähentää lainsäätäjän mahdollisuuksia käyttää lakeja yhteiskuntapolitiikan välineinä, hämärtää lakiesityksien juridisoituminen esitysten taustalla vaikuttavista tavoitteista saatavaa tietoa.¹² Ilman tietoa tavoitteista, on mahdotonta arvioida niiden toteutumista ja näin ollen myös lainsäädännön onnistumista tai tarpeellisuutta. Näiden lainlaadintaan prosessina vaikuttavien muutosten systematisoiminen on yksi lainsäädäntötutkimuksen keskeisistä tehtävistä. Lainopillisen tutkimuksen ja oikeusjärjestyksen tuntemisen kannalta on tärkeää hahmottaa, millainen on vallitseva käsitys sääntelyn ja myös oikeuden synnystä ja toisaalta muuttamisesta.¹³

Sääntelyllä on aina myös ”parasta ennen” -päivä. Jossain vaiheessa sääntely ei enää vastaa toteutunutta kehitystä, sen perustelut eivät vastaa enää oikeaan kysymykseen ja sään-

⁹ Tala 2004, s. 380.

¹⁰ Määttä 2002, s. 137

¹¹ Tala 2004, s. 382.

¹² Hämäläinen – Keinänen – Muhonen, 2013, s. 2.

¹³ Tala 2004, s. 382.

telykeinot johtavat muun vallitsevan yhteiskunnan tilan kannalta epätoivottuun ratkaisuun. Silloin sääntelyä uudistetaan tai se kumotaan. Myös tämän lakien kiertokulun ymmärtäminen on osa lainsäädäntötutkimuksen tehtäviä.¹⁴

2.2. Lainsäädäntöteoria ja instrumentalismi

Oikeustiede pyrkii sukkuloimaan kahden eri todellisuuden, eli normeissa ilmenevän normatiivisen maailman ja elävässä elämässä tapahtuvan käytöksen muokkaaman todellisuuden, välillä ja pyrkii systematisoimaan tätä normatiivisen maailman ja empiirisen todellisuuden toisiinsa kietoutunutta suhdetta. Erilaiset oikeudellisen ajattelun suuntaukset ovat muunnelmia tästä normien ja käyttäytymisen välisen suhteen määrittelystä ja näitä ajattelun suuntauksia määritellään pitkälti sen myötä, miten kukin suuntaus suhtautuu kysymykseen näiden kahden todellisuuden suhteesta.¹⁵

Oikeusrealismin kultakausi asettuu maailmansodan väliselle ajanjaksolle, mutta realismin ajattelijat vaikuttivat oikeudellisen ajattelun kehitykseen paljon pidempään. Oikeusrealismia onkin yleisesti pidetty 1900-luvun merkittävimpanä lisänä oikeudellisen ajattelun historiaan.¹⁶

Oikeudellisen ajattelu ei kehity muusta yhteiskunnallisesta keskustelusta ja akateemisesta pohdinnasta erillään, vaan eri lähtökohdista yhteiskunnan rakenteita tarkastelevat ajattelusuunnat linkittyvät peruslähtökohdiltaan tiivistä toisiinsa. Siksi oikeusrealisminkin asettaminen osaksi oikeudellisen ajattelun historiaa tulee suhteuttaa saman aikakauden yhteiskunnallisen ajattelun kehitystä ja suuntauksia.¹⁷

Oikeusrealismi on sekoitus oikeuspositivismia ja tieteellistä realismia ja se korostaa oikeustieteen roolia nimenomaan yhteiskuntatieteenä. Oikeusrealismissa oikeutta pidetään poliittisena välineenä, jolla julkinen valta ohjaa yhteiskunnan kehitystä.¹⁸ Tieteellisyys kumpuaa ajatuksesta, että oikeuden välineellisessä käytössä ohjaavana tekijänä on tieto yhteiskunnallisista ongelmista sekä välineen käytön jälkeen arvio toimien vaikutuksista.

¹⁴ Tala 2004, s. 380.

¹⁵ Wikström 2011, s. 87.

¹⁶ Malmi 2010, s. 318.

¹⁷ Malmi 2010, s. 319.

¹⁸ Frerichs 2010, s. 38.

Oikeusrealistien tieteenfilosofisen käsitykset ovat toki vaihdelleet ja ajatussuunnan sisällä onkin käyty rajanvetoa siitä, että onko oikeustutkimus muutettava empiiriseksi yhteiskuntatieteeksi vai voiko empirismin käsittää siten laajasti, että oikeustieteessä vahva lainopillinen tutkimus voidaan lukea sen piiriin.¹⁹

Oikeusrealismiin liittyy korostuneesti ajatus oikeudesta yhteiskunnallisen muutoksen työkaluna. Tätä ilmiötä kutsutaan instrumentalismiksi.²⁰ Lainsäädännön valmisteluun paneutunut Tala on muotoillut, että instrumentalistinen käsitys tarkoittaa, että oikeudellinen sääntely ymmärretään lainsäätäjän käytettävissä olevaksi toimintavälineeksi. Talan mukaan on välttämätöntä tunnistaa lakien laadinnan ja vaikutusten tarkastelussa välineellinen eli instrumentalistinen käsitys säädetyistä oikeudesta.²¹ Tala on luonut lainsäädäntöteoriaksi kutsutun neliosaisen tarkastelutavan, jolla lainsäädännön instrumentalistista luonnetta voidaan hahmottaa. Lainsäädäntöteoria jakaa lainsäädännön tarkastelun neljään peruselementtiin: lakiuudistuksen tavoitteenasetteluun, lakiuudistuksen sisältöön, lakiuudistuksen implementaatioon sekä sääntelyn kohdetahojen reagointiin.²² Talan teoria toteuttaa pitkälti oikeusrealismin ajattelutapaa oikeuden yhteiskunnallisesta välineellisyydestä sekä sen tavoitteiden ja vaikutusten tieteellisestä arvioimisesta.

Instrumentalismin näkökulma oikeuden tutkimisessa ei ole saanut varauksetonta kannatusta. Sitä on arvosteltu etenkin siitä, että se tuo politiikka-tyyppisiä aineistoja oikeustieteeseen. Esimerkiksi Tala on kuitenkin perustellut näiden elementtien tuomista tarpeelliseksi, koska moderni lainsäädäntö on ennen kaikkea keino yhteiskunnallisten päämäärien edistämiseen.²³ Wikström on pitänyt ajattelutapaa sinänsä järkevänä, mutta kyseenalaistanut ajattelun siten, että lakiuudistuksen tavoitteenasettelua ja lakiuudistuksen sisältöä ei voida asettaa teoriassa yhdenvertaiseen asemaan, koska lain valmistelu ja oikeusnormit ovat tuomioistuinten kannalta eri asemassa. Yksiselitteinen normin soveltamisessa sen säätämistä edeltävät tapahtumat ovat merkityksettömiä, mutta Wikströmin kritiikiltä vie pontta jo hän oma myönnötyksensä siitä, että tulkinnanvaraisen normin soveltamisessa säätämiseen liittyvillä asiakirjoilla on merkitystä.²⁴

¹⁹ *Malminen* 2010, s. 318.

²⁰ *Malminen* 2010, s. 319.

²¹ *Tala* 2005, s. 14.

²² *Wikström* 2011, s. 87 (jossa viitataan *Tala* 2001, s. 337).

²³ *Wikström* 2011, s. 87.

²⁴ *Wikström* 2011, s. 91.

Oman puheenvuoronsa lakien laadinnasta on käyttänyt Habermas, joka on esittänyt demokraattisen lainsäätämismenettelyn ideaalimallin, jossa hän kuvaa lainsäätämisen pohjana toimivan instrumentaalista järkeä käyttävät pragmaattiset keskustelut, joita toisaalta demokraattisessa päätöksenteossa täydentävät kompromisseihin tähtäävät intressipohjaiset neuvottelut sekä eettiset ja moraaliset seikat.²⁵ Esityksessä on nähtävissä eräänlainen kaksinkertainen instrumentalistien näkökulma, jossa ikään kuin pragmaattisen puhdasta tavoitetta täydennetään intressipohjaisella osalla ja näiden kahden summalle raamit antaa yhteiskunnassa annettuna oleva etiikan ja moraalin kehikko. Nykyistä lainsäädäntöä onkin kuvattu historiallisesti kerrostuneeksi mosaiikiksi, joka syntyy kompromissiin tähtäävän poliittisen prosessin seurauksena.²⁶

Instrumentalismin perusidean kiteyttää osuvasti Tuori, joka kuvaa 1900-luvun yhdistettyyn politiikka- ja oikeuskäsitykseen perustuvaa lainsäätämistä tapahtumaksi, jossa ”kansallisvaltion demokraattinen lainsäätäjä on käyttänyt oikeutta poliittisten tavoitteidensa toteuttamisvälineenä”. Reunaehdoksi tälle Tuori antaa kuitenkin lainsäätäjän oletuksen siitä, että yhteiskunta on ajassa lineaarisesti etenevä poliittinen projekti, jonka eri osajärjestelmät seuraavat poliittisen- ja oikeudellisen järjestelmän aikaa.²⁷ Tuorin asettama aikaulottuvuusvaatimus on 2000-luvun ilmiöitä tarkasteltaessa osoittautunut erittäin hedelmälliseksi näkökulmaksi.

2.2. Verotus ja instrumentalismi

Verotus on mielenkiintoinen yhteiskunnan osa-alue, joka erityispiirteenään yhdistää julkisen ja yksityisen talouden. Verotus on myös hyvin määrämuotoista, kaavamaista ja hallinnollista, mutta samalla kiinteä osa monisyistä ja tulkinnanvaraista yhteiskuntapolitiikkaa. Verolaeilla on aina yhteiskunnallisia tavoitteita. Itsestään selvin ja selkein tavoite on fiskaalinen eli kerätä rahaa julkiselle sektorille. Vaikka tätä tavoitetta on pidetty hallitsevana tai jopa määrävänä, ei se ole suinkaan ainut tai edes välttämättä dominoiva. Verolakien tavoitteet voivat pyrkiä ohjaamaan yhteiskunnallista kehitystä, suuntaamaan käyttäytymistä tai tosiasiaassa estämään jonkun ei-toivotun toiminnan jatkumisen. Näin ollen instrumentalismi sopii hyvin vero-oikeuteen.²⁸

²⁵ Habermas 1992, s. 187.

²⁶ Kekkonen 2013, s. 143.

²⁷ Tuori 2007, s. 283.

²⁸ Wikström 2011, s. 87.

Tärkeä kysymys on, että mitä verolakien tarkastelusta instrumentalismiin peilaten saadaan selville?²⁹ Instrumentalistisessa ajattelussa laki on aina väline saavuttaa jokin tavoite. Laista voidaan erottaa ainakin kolme arvioitavaa osa-aluetta. Aina jos ja kun verolailla halutaan saavuttaa jokin päämäärä, on ensinnäkin tarkasteltava, soveltuuko verotus tämän tavoitteen saavuttamiseen. Toiseksi, vaikka verotus olisi sinänsä toimivaksi arvioitava ohjauskeino, haluttu ohjaus ei aina kuitenkaan onnistu. Esimerkkinä taloushistoriallinen tarkastelu on osoittanut suhdanne-ennusteiden osuvan usein väärin ja tästä johtuen suhdannepoliittisten toimien epäonnistuneen. Kolmanneksi verotus ei ikinä toimi tyhjiössä ja siksi muutettavan verotuksen vaikutuksia talousyksiköiden toimintaan ei läheskään aina arvioida lakia säädettäessä oikein.³⁰

Hyvällä verojärjestelmällä voidaan katsoa olevan tiettyjä ominaisuuksia ja tavoitteita, jotka esitellään jäljempänä. Yksi merkityksellinen hyvän verojärjestelmän ominaisuus on neutraliteettivaatimus, joka on vaikeasti yhteen sovitettavissa verolakien instrumentaalisuuden kanssa. Verolakien yhteiskuntapoliittiset vaatimukset johtavat aina tosiasiasa poikkeamiin verotuksen neutraalisuudesta.³¹ Tämän yhteyden ja yhteensovittamisen vaikeuden ymmärtämiseksi verolainsäädännön instrumentalismin tunnistaminen on tärkeää. Hyvän verojärjestelmän kriteerien tavoittelu onkin yksi instrumentalismia rajoittavista tekijöistä. Instrumentaalinen eli ohjaava verotus on neutraalin vastakohta ja sillä ainakin pyritään ohjamaan verovelvollisten käyttäytymistä.³²

Verolakeja tulkinnassa instrumentalistisella veropoliittisella näkökulmalla voi myös olla käytännön merkitystä. Sanamuodoltaan mahdollisesti joustavien tai tulkinnanvaraisten säännösten tulkinnassa voi pohjoismaisen oikeuslähdeopin mukaisestikin olla merkitystä lain esitöissä sille asetuilla tavoitteilla. Vastaavaa on tuotu avoimesti esille muun muassa rikosoikeuden puolella, jossa kriminaalipoliittisille argumenteille on tulkinnassa annettu painoarvoa.³³

²⁹ Wikström 2011, s. 87.

³⁰ Niskakangas 2011, s. 54.

³¹ Niskakangas 2011, s. 55.

³² Niskakangas 2011, s. 53.

³³ Määttä, 2007 s. 10.

2.3. Millaista on hyvä lainlaadinta?

Käsitys lainlaadinnan luonteesta ja roolista yhteiskunnassa on muuttunut yhteiskunnan kehittyessä. Aikaisemmin lainvalmistelu nähtiin lähinnä teknisluonteisena ja mekaanisena uusien säädösten valmisteluna ja esitettyjen näkökulmien mukaan 1970-luvulla sitä alettiin määrittelemään luonteeltaan enemmän yhteiskuntapoliittiseksi suunnitteluksi. Tällainen kehityssuunta, jossa lainsäädäntö alkoi saada rationaalisen toiminnan hahmonsia ja sille asetettiin instrumentaalinen rooli politiikkatavoitteiden saavuttamisessa, oli yhteistä laajemminkin läntisissä yhteiskunnissa.³⁴

Tala on tiivistänyt edellä kuvatun kehityksen siten, että *”lainvalmistelu pyritään nykyisin ymmärtämään tietoon ja asiantuntemukseen perustuvaksi, järkiperäiseen suunnittelun yleisesti rinnastuvaksi toiminnaksi, jonka erityinen piirre on lisäksi hyvä lakitekninen osaaminen”*³⁵. Tällainen näkemys korostaa lainsäädännön instrumentalistista roolia, mutta toisaalta myös ammatillistaa lainsäätämisen omaa erityistä osaamista ja oikeusjärjestelmän tuntemusta vaativaksi tietyn ammattiryhmän toiminnaksi. Tieteellisen tiedon ja asiantuntemuksen korostaminen lainlaadinnassa lisää myös lain valmistelutöiden merkitystä verrattuna lainsäädäntöprosessin varsinaiseen säätämisvaiheeseen.

Lainvalmistelun systematisoimiseksi järjestelmällistä ja tietoon perustuvaa lainvalmistelua on kutsuttu rationaalisen lainvalmistelun malliksi. Rationaalisen lainvalmistelun malli jättää kuitenkin niin monta todellisuudessa lainsäädäntöön kuuluvaa muuttujaa huomioimatta, että Tala on kehittänyt sille monisyisemmän institutionaalis-realistiseksi malliksi kutsutun vaihtoehdon. Se ottaa huomioon rationaalista mallia kohtaan esitetyn kritiikin ja sisältää ajatuksen lainvalmistelun epätäydellisyydestä ja sisäänrakennetusta erimielisyyksien sekä erilaisten intressien vastakkainasettelusta.³⁶

Vuonna 2004 julkaistussa oikeusministeriön laatimassa hallitusten esitysten laatimisohjeissa korostetaan instrumentalistiseen tapaan lain vaikutusten arvioinnin merkitystä, jotta lakihankkeelle asetetut politiikkatavoitteet voidaan saavuttaa.³⁷ Ohjeen mukaan lainvalmistelijan on ensin kuvattava mihin ehdotettavilla säädöksillä pyritään ja miten, esitettävä

³⁴ Keinänen, Vuorela 2015, s. 171.

³⁵ Tala 2005, s. 90.

³⁶ Keinänen, Vuorela 2015, s. 193-194.

³⁷ Keinänen, Heikkinen 2017, s. 1.

vaihtoehtoiset ratkaisumallit tavoitteen saavuttamiseksi ja vertailtava ratkaisuvaihtoehtoja keskenään sekä tehtävä vaikutusarvio siitä, miten ehdotettavat ratkaisut tulisivat käytännössä vaikuttamaan.

On tunnistettavissa merkkejä siitä, että puhtaasti instrumentalistinen suhtautuminen lainlaadintaan saattaa olla osittain syrjään siirtyvää todellisuutta. Etenkin lakiesitysten perustelujen on tunnistettu juridisoituvan, minkä johdosta lakiesitysten lakiesityksiltä on nähty jopa puuttuvan kunnan tavoitteenasettelu tai ainakin tavoitteiden on nähty hämärtyneen.³⁸ Huomio tukee oletusta siitä, että nykyinen kehitys, mm. voimakas kansainvälinen verokilpailu, vähentää lainsäätäjän mahdollisuuksia puhtaasti instrumentalistiseen lainlaadintaan ja muuttaa tai ns. uudelleenjuridisoi lainlaadinnan mekaaniseksi politiikkavapaammaksi toiminnaksi. On mahdollista, että instrumentalismin huippu on jo nähty ja tuleva kehitys kuljettaa lainlaadimista päinvastaiseen suuntaan.

Vaikka instrumentalismin tila lainsäätämässä kapenee, on silti muistettava, että lainsäätäjän valinnat eivät juuri koskaan ole politiikkatavoitteista täysin vapaita. Voidaan jopa sanoa, että demokraattisesti valitun lainsäätäjän ratkaisujen ei pidäkään pyrkiä täysin instrumentalismista vapaaksi. Esimerkiksi verojärjestelmää kehitettäessä ei voida toimia täysin tiedemiesmäisesti, koska taustaoletuksiksi ja tavoitteiksi valikoituu aina lainsäätäjän yhteiskunnallisia arvoja heijastelevia ratkaisuja.³⁹ Näin ollen ei voida esimerkiksi puhtaasti tukeutua jäljempänä käsiteltäviin hyvin verojärjestelmän ominaisuuksiin, vaan yhtä oleellista on analysoida laadittavan lain vaikutuksia eri politiikkatavoitteiden kannalta keskeisiin tekijöihin, kuten tulonjakoon tai työllisyyden kehittymiseen.⁴⁰ Instrumentalistisen verovelvollisten käyttäytymistä ohjaamaan pyrkivän verolain vaikutuksia on kuitenkin hankalaa arvioida kovinkaan täsmällisesti etukäteen. Ohjaavalle verolainsäädännölle onkin tyypillistä, että sitä joudutaan korjaamaan useasti vasta saatujen kokemusten valossa.⁴¹ Tällainen poukkoilevuus loitontaa verojärjestelmää hyvän verojärjestelmän tavoitteista.

Nykyisessä lainlaadinnassa käytetään huomattavasti taloustieteellistä näkökulmaa ja lakiesityksien taloudellisen vaikutukset pyritään lähes poikkeuksetta kuvaamaan osana vai-

³⁸ Keinänen, Muhonen, Hämäläinen 2013, s. 2.

³⁹ Niskakangas 2011, s. 52.

⁴⁰ Määttä 2007, s. 7.

⁴¹ Niskakangas 2011, s. 55.

kutusravioita. Lakien taloustieteellinen tarkastelu on yksi merkittäviä syitä instrumenta-
lismen tilan kaventumiselle. Kun uuden lainsäädännön tarve määritelläänkin taloustieteen
keinoin, jää lainsäätäjän poliittiselle tai muuten omia tarkoituksia tavoittelevalla instru-
mentalistiselle näkökannalle hyvin vähän tilaa.

Taloustieteellisesti sääntelytarvetta voidaan tulkita kahden eri häiriötyypin kautta. *Mark-
kinahäiriöillä* tarkoitetaan kilpailun epätäydellisyys tuottaa yhteiskunnan kannalta epä-
optimaalisia tuloksia. Epätäydellisillä markkinoilla resurssien kohdentuminen vääristyy,
eikä yhteiskunta toimi tehokkaasti, jolloin se alittaa oman hyvinvointipotentiaalinsa.
Sääntelyhäiriöllä puolestaan tarkoitetaan tilannetta, jossa vallitseva oikeustila aiheuttaa
epätyydyttävän ratkaisun, jonka takia yhteiskunnan resurssit kohdistuvat väärin.⁴²

Yhtenä esimerkkinä tällaisesta sääntelyhäiriöstä voi käyttää lainsäädännössä käytettyjä,
kuten epämääräisesti määritelty *elinkeino toiminta*, epäselviä määritelmiä, jotka aiheutta-
vat epävarmuutta ja sitä myöden pienentävät talouden tehokkuutta, joka taas aiheuttaa
hyvinvointitappioita yhteiskunnassa. Hyvinvointitappiosta on käytetty myös nimitystä te-
hokkuusrasitus ja sitä on pidetty samana asiana käyttäytymisen vääristymisen kanssa.⁴³

Taloudellisen näkökulman korostuminen ei ole ainut lainsäätäjän vapaata instrumentalis-
mia rajoittava tekijä. Tala on korostanut oikeusjärjestelmän kokonaisuuden luomaa lain-
säätäjän tosiasiallisia toimintavaihtoehtoja rajoittavaa polkuriippuvuutta eli lainsäätäjän
aiempien ratkaisujen tulevia valintoja ohjaavaa ja poissulkevaa vaikutusta.⁴⁴ Toimivia
esimerkkejä oikeusjärjestyksen luomasta polkuriippuvuudesta ovat perustuslain sekä
kansainvälisten ihmisoikeussopimusten lainsäätäjälle negatiivisia toimintarajoitteita tai
positiivisia toimintavelvoitteita luovat säännökset sekä EU:n lainsäädäntö, joka joko sel-
laisenaan sovellettavaa tai direktiivien osoittamalla tavalla Suomessa erikseen implemen-
toitavaa sääntelyä. Polkuriippuvuus onkin yksi todellinen ja myös varsin laajasti instru-
mentalismia hillitsevä tekijä, sillä lainsäätäjällä ei välttämättä ole haluamiaan sääntely-
vaihtoehtoja tarjolla, johtuen aikaisemmasta sääntelyhistoriasta ja tehdyistä valinnoista.
Kansainvälinen riippuvuus voimistaa tätä ilmiötä.

⁴² Keinänen, Muhonen, Hämäläinen 2013, s. 3.

⁴³ Määttä 2007, s. 14.

⁴⁴ Keinänen, Vuorela 2015, s. 175.

Käytettävissä olevien toimintavaihtoehtojen ja niiden rajoitteiden tunnistaminen on kiistatta osa hyvää lainlaadintaa. Hyvä lainlaadinta vaatii parikseen myös onnistuneen vaikutusten arvioinnin. Vaikutusten arvioiminen on kiinteästi kytköksissä niin kutsuttuun lainsäädäntösykliin (policy cycle). Vaikutusten arviointia tehdään lain elinkaaren eri vaiheissa. Lainlaadintavaiheessa arviointi on ennakollista ja lain säätämisen jälkeen sen todellisia vaikutuksia seurataan. Tätä jälkikäteistä niin kutsuttua ex post –arviointia tehdään sekä jatkuvana toiminnan muutosten seurantana että kertaluontoisena johonkin tiettyyn lainsäädännön vaikutuksen arviointiin keskittyvänä.⁴⁵

Lain vaikutusten arviointi on idealistisesti ajatellen taka-ajatuksista ja poliittista tavoitteista vapaata riippumatonta arviointia, jolla pyritään objektiivisesti tarkastellen parempaan lainsäädäntöön. Näin ei tietenkään todellisuudessa ole. Muun muassa Slant, Rantala ja Kautto osoittivat tutkimuksessaan, kuinka poliittisella ohjauksella on keskeinen vaikutus vaikutusarvioinnin tekemiseen sekä myös arvioinneista saatavien tulosten hyödyntämiseen.⁴⁶ Itse asettamiensa seurattavien tavoitteiden saavuttaminen on poliittiselle prosessille tärkeää, joten on suuri intressi pyrkiä vaikuttamaan siihen kuinka näitä tavoitteita seurataan ja millaisia johtopäätöksiä vaikutusarvioinneista esitetään.

Oleellinen osa lainlaadintaa on tunnistaa oikea-aikaisesti vallitsevassa lainsäädännössä jokin uudistustarve. Olemassa olevan lainsäädännön vaikutusarvioilla on tässä tunnistustehtävässä tärkeä rooli. Käsityksen uudistustarpeesta voi nähdä perustuvan vertailuun, jossa tietoon perustuvaa tilannekuvaa vallitsevasta tilanteesta verrataan ajatukseen siitä, mitä voidaan pitää tavoiteltavana ja oikeudellisesti tyydyttävästi järjestettynä asiantilana. Mikäli vertailussa havaitaan erisuuruus puolten välillä, voidaan pitää tarpeellisena käynnistää sääntelyhanke asiantilan muuttamiseksi halutuksi. Tala on listannut yleisesti uudistustarpeen taustalta löytyviksi syiksi muun muassa 1) yhteiskunnan olosuhteiden muuttumisen, 2) ihmisten käsitysten, ajattelutapojen ja arvostusten muuttumisen suhteessa tiettyyn ilmiöön ja sen sääntelyyn, 3) tieteen, teknologian tai talouden kehityksen myötä tulleet uudet ilmiöt, ja 4) uudenlaiset, aikaisemmasta poikkeavat lainsäädäntöratkaisut, joilla jo aikaisemmin säänneltyihin ongelmiin pystytään vastamaan tehokkaammin.⁴⁷

⁴⁵ Keinänen, Heikkinen 2017, s. 2.

⁴⁶ Keinänen, Vuorela 2015, s. 175. (Viite 21: Slant – Rantala – Kautto 2014.)

⁴⁷ Tala 2005, s. 101.

Lista on kattava, mutta ei varmasti täysin tyhjentävä. Lainvalmistelua on pyritty systematisoimaan myös erilaisten muistilistojen avulla. Tästä ehkä tunnetuin esimerkki on jäljempänä esiteltävä OECD:n lainlaatijan lista.

Lainvalmistelutarvetta arvioitaessa on aina paikallaan myös pohtia sitä, onko todella pakottavaa tarvetta laatia uutta sääntelyä ja miten laajasti. Lainvalmistelijan saama toimeksianto voi olla tältä osin jo ennakkoon hyvin selkeä, mutta tosiasiassa lainlaatijalle jää usein mahdollisuus vaikuttaa sääntelyn lopulliseen laajuuteen.⁴⁸

Lainvalmistelijan asema lainlaadinnassa on mielenkiintoinen. Se voidaan tiivistää esimerkiksi siten, että lainvalmistelijan vastuuna on tuottaa päätöksentekijöille hyvin suunniteltuja, kriittisesti arvioituja ja huolellisesti perusteltuja säädösehdotuksia. Poliittisten päättäjien rooli puolestaan pitää sisällään vallan ohjata lainvalmistelijoita sekä asettaa lainvalmistelun halutut tavoitteet ja keskeiset toimintavaihtoehdot.⁴⁹

Lainvalmistelijoiden ja poliittisten päättäjien roolia sekoittaa se, että vaikka ideaalitilanteessa lainvalmistelu käynnistyy poliittisten päättäjien osoittaman tavoitteen mukaisesti ja etenee mallikkaasti maaliin, niin todellisuudessa tavoitteenasettelu elää koko lainvalmisteluprosessin ajan.⁵⁰

Lainvalmistelijoiden avuksi ja erityisesti lainvalmistelun kehittämiseksi monissa maissa ja myös Euroopan Unionissa on herätty luomaan erilaisia lainvalmistelun laatua parantavia hankkeita sekä joukko erilaisia oppaita, ohjeita ja malleja, joita lainvalmistelijat voivat käyttää hyväksi työssään. Suomessa oikeusministeriö on laatinut Lainkirjoittajan oppaan (37/2013), joka on ilmestynyt osana oikeusministeriön Selvityksiä ja ohjeita -sarjaa. Opa on toimiva työkalu lainvalmistelijoiden päivittäisen työn tueksi.

Ehkä tunnetuin lainvalmistelun laadun parantamiseksi laadittu opas lienee OECD:n lainlaatijan tarkistuslista, jonka idea on yksinkertaisesti koota laadukkaan lainvalmistelun kannalta oleelliset kysymykset yhdeksi tarkistuslistaksi. Suomessakin oikeus- ja valtiovarainministeriö ovat suositelleet tarkistuslistan käyttöä lainvalmistelun ohjeena.⁵¹ Ky-

⁴⁸ Tala 2005, s. 101.

⁴⁹ Tala 2005, s. 117.

⁵⁰ Tala 2005, s. 104.

⁵¹ Tala 2005, s. 127.

symykset pureutuvat perustavanlaatuisiin seikkoihin kuten onko ongelma määritelty oikein, ovatko julkisen vallan toimet perusteltuja kyseisen ongelman ratkaisemiseksi tai onko sääntely paras tapa ratkaista asiaa? Listaan mahtuu lisäksi lain valmistelua koskevia kysymyksiä sekä sääntelyprosessiin, sääntelyn tekniseen laatuun ja myös toimeenpanoon liittyviä kysymyksiä.⁵²

2.4. Millainen on hyvä verojärjestelmä?

2.4.1. Hyvän verojärjestelmän tunnusmerkit

Kulloisenkin verojärjestelmän toimivuus on kuitenkin hyvin riippuvainen koko ympäröivän yhteiskunnan arvoista, asenteista ja toiminnasta. Verolainsäädännölle tyypillistä on, että se on säädetty vahvasti toteuttamaan jotain tiettyä yhteiskunnallista tavoitetta tietyssä aikana. Vaikka tavoite ei sinänsä olisi vanhentunut, on ympäröivä maailma voinut muuttua niin voimakkaasti, että tällaisen verolain parasta ennen –päiväys on auttamatta tullut vastaan.

Verojärjestelmän yhdeksi ominaispiirteeksi onkin kuvattu jatkuva ja epäkonsistentti kehitymisprosessi, jossa muutos on sisäänrakennettu ominaisuus, mutta muutos ei automaattisesti johda entistä parempaan järjestelmään.⁵³ Oikeustieteen tehtävä on systematisoida oikeusjärjestelmää ja siksi tätä epäjohdonmukaista ja tempoilevaa alati muuttuvaa verojärjestelmääkin on pyritty systematisoimaan tunnistamalla tiettyjä verrattain yleisesti tunnustettuja niin kutsutun hyvän verojärjestelmän ominaisuuksia. Näiden ominaisuuksien toteutumista vertailemalla voidaan asettaa edes jonkinlainen mittatikka kulloisenkin verojärjestelmän toimivuudelle ja etenkin siihen kohdistuvien muutosten arvioinnille. Hyvää verojärjestelmää on tutkimuskirjallisuuden laajan konsensuksen mukaan lähes mahdotonta määritellä täydellisesti. Hyvä verojärjestelmä on paitsi mahdollinen ainoastaan teoriassa, myös vaihtuva käsite määrittelijästään riippuen.

⁵² Guiding Principles for Regulatory Quality and Performance. (<https://www.oecd.org/fr/reg-formereg/34976533.pdf>)

⁵³ Myrsky 2013, s. 77.

Määttä vertaa hyvän verojärjestelmän ominaisuuksia sääntelyteorian sääntelystandardeihin, jotka antavat mahdollisuuden verrata eri sääntelyvaihtoehtojen paremmuutta keskenään.⁵⁴ Akateemisen pohdiskelun lisäksi hyvän verojärjestelmän mittatikkuja onkin pyritty hyödyntämään jo usean vuosikymmenen ajan myös käytännön päätöksenteossa verojärjestelmää uudistettaessa.⁵⁵ Esimerkiksi sopii rahoitusmarkkinoiden vapautumisen jälkeen luotu symmetrinen pääomatulojärjestelmä, jonka johtavana periaatteena toimi pyrkimys mahdollisimman neutraaliin verotukseen.⁵⁶

Verotuksen neutraliteetti on yksi hyvälle verojärjestelmälle tunnistettavista tavoitteista. Senkään asema ei kriteereissä, eikä varsinkaan todellisuudessa, ole niin itsestään selvä kuin voisi äkkiseltään ajatella. Täyttä neutraliteettia verojärjestelmässä on vaikea saavuttaa ja sellaista ei oikeastaan tavoitellakaan. Käytännön veronpolitiikassa ja verolakien säätämisessä on kyse siitä, missä määrin verotus on neutraalia ja missä määrin puolestaan tarkoituksella poikkeaa siitä ja pyrkii ohjaamaan verovelvollisten käyttäytymistä.⁵⁷

Hyvän verojärjestelmän ominaisuuksien tarkastelu on kuitenkin parasta aloittaa kokoa-
vasta näkökulmasta, jolla pyritään summaamaan lyhyesti ajastus hyvästä verojärjestelmästä. Yhden melko onnistuneista summauksista on tiivistänyt Niskakangas toteamalla, että ”(h)yvässä järjestelmässä verotus tukee talouspoliittisia ja muita yhteiskuntapoliittisia tavoitteita, verotuksen aiheuttama rasitus jakautuu oikeudenmukaisesti verovelvollisten kesken ja se aiheuttaa mahdollisimman vähän kustannuksia ja vaivaa verohallinnolle ja verovelvollistaholle.”⁵⁸

Jo tästä Niskakankaan määritelmästä on löydettävissä ristiriitaisuuksia ja päinvastaisiin suuntiin vetäviä tarkoituksia. Jos järjestelmälle asetetaan samanaikaisesti tavoitteeksi tukea sekä talouspolitiikkaa että muita yhteiskuntapoliittisia päämääriä, sisältää määritelmä jo lähtökohtaisesti potentiaalisesti erilaisia intressejä. Ei vaadi kovinkaan vilkasta mielikuvitusta keksiä tilanteita, joissa talouspolitiikan tukeminen voi olla täysin päinvastaisia verotuksellisia ratkaisuja vaativaa kuin muiden politiikkatavoitteiden saavuttaminen. Esi-
tetyistä tiivistyksistä on löydettävissä kriteereiksi ainakin oikeudenmukaisuus, veronmaksukykyisyysperiaate, tehokkuus, yksinkertaisuus ja johdonmukaisuus.

⁵⁴ Määttä 2007, s. 66.

⁵⁵ Myrsky 2013, s. 78.

⁵⁶ Niskakangas 2011, s. 89.

⁵⁷ Niskakangas 2011, s. 53.

⁵⁸ Niskakangas 2011, s. 52.

Hyvin samankaltaisilla ominaisuuksilla hyvää verojärjestelmää määrittelee Myrsky, jonka summaus hyvälle verojärjestelmälle on hyvin käytännönläheinen. Myrskyn mukaan ”(v)erojärjestelmän tulisi olla tehokas, oikeudenmukainen, yksinkertainen ja hallinnollisesti toimiva. Hyvä verojärjestelmä tukee osaltaan talouskasvua, työllisyyttä ja kilpailukykyä, mutta tuottaa myös riittävästi verotuloja. Koska julkiset palvelut rahoitetaan verovarolla, verotuksen tulisi myös olla vakaata ja ennustettavaa.”⁵⁹ Niskakankaan määritelmän lisäksi Myrsky tunnistaa selkeämmin ennustettavuuden ja, jopa staattisen, vakauden tarvittaviksi kriteereiksi. Lisäksi määritelmä ottaa kantaa myös verotuksen määrän riittävään tasoon, jotta verojärjestelmällä rahoitettaviksi tarkoitetut palvelut saadaan kustannettua. Toisaalta Niskakangas on pohtinut ennustettavuuskriteeriä ennen muuta oikeusvarmuuden käsitteen kautta, jossa ikään kuin yhdistyvät verovelvollisen kannalta ennustettava lainsoveltaminen ja tehtyjä valintoja pysyvästi käsittelevä riittävän vakaa ja takautuvasti muuttumaton järjestelmä.⁶⁰

Niskakankaan ja Myrskyn määritelmille yhteistä on, että niistä kumpikaan ei mainitse neutraliteettia keskeiseksi kriteeriksi. Maininnan saavat itse asiassa jopa neutraliteetin kanssa vastakkaiset tavoitteet kuten erilaisten yhteiskuntapoliittisten tavoitteiden edistäminen. Neutraalius kuulukin hyvän verojärjestelmän kriteereissä samana kategoriaan ennustettavuuden kanssa. Niistä kumpikin omalta osaltaan rajoittaa muiden kriteerien saavuttamisen laajuutta. Yhteiskuntapoliittisia tavoitteita ei voida tavoitella määrättömästi horjuttamatta verotuksen neutraliteettia tai ennustettavuutta. Määttä selittää neutraliteetin liittyntä muihin hyvän verojärjestelmän ominaisuuksiin negaation kautta siten, että neutraliteettihäiriöt ovat omiaan horjuttamaan muiden kriteerien toteutumista.⁶¹ Esimerkkeiksi Määttä mainitsee mm. neutraliteetin puutteen aiheuttamat veronvälttelytoimet, jotka horjuttavat oikeudenmukaisuutta sekä neutraliteetin horjumisesta seuraava rajanvetotilanteiden määrän lisääntymisen, joka puolestaan heikentää hallinnollista tehokkuutta.

Toisiaan rajoittavien tavoitteiden lisäksi kriteereihin voidaan lisätä kokonaisuuden olemassaolon edellytys eli järjestelmän legitimitetti. Hyvän verojärjestelmän moninaiset tavoitteet selittyvät osaltaan yhteiskunnan eheydellä. Ilman riittävää yleistä hyväksyttävyyttä ei minkäänlainen verojärjestelmä voi olla olemassa. Ilman riittävän suurta yleistä

⁵⁹ Myrsky 2013, s. 78.

⁶⁰ Niskakangas, 2011, s. 59.

⁶¹ Määttä 2007, s. 90.

hyväksyntää verojärjestelmä ei voi kokonaisuudessaan olla uskottava tai toimintakykyinen.⁶² Määttä tiivistää onnistuneesti hyvän verojärjestelmän kriteerien punninnan onnistuneesti kahteen seikkaan. Ensinnäkin kaikki hyvän verojärjestelmän kriteerit eivät osoita saman kulloinkin käsillä olevan sääntelyvaihtoehdon puoleen. Toiseksi Määttä ei näe mielekkääksi edes tavoitella kaikkien kriteerien samanaikaista täydellistä huomioimista.⁶³

Hyvän verojärjestelmän tavoittelu on siis lopulta arvovalintoja eri kriteereitä paremmin ja huonommin täyttävien vaihtoehtojen välillä. Vaikka kaikkien kriteerien täyttymistä ei pidetäkään edes mahdollisena samanaikaisesti, voidaan hyvän verojärjestelmän kriteerejä silti käyttää toimivasti vertailutyökaluna eri sääntelyvaihtoehtoja keskenään punnittaessa. Vertailussa on mahdollisuus nähdä, mikä käytettävissä olevista vaihtoehtoista täyttää parhaiten lainsäätäjän arvokkaimpana pitämät kriteerit.

2.4.2. Tulolähdejaon suhde hyvän verojärjestelmän tavoitteluun

Elinkeinoverolain kehitystä ja siihen eri vaiheissa tarkastella hyvän verojärjestelmän kriteereihin peilaten. Edellä esitetystä johdetusti tarkastelen kehitystä seitsemään selkeästi hyvän verojärjestelmän ominaisuuteen kuuluvan tavoitteeseen verraten. Tarkasteltaviksi tavoiteltaviksi ominaisuuksiksi valikoin verotuksen neutraliteetin, veronmaksukykyisyyden periaatteen, tehokkuuden, yksinkertaisuuden, johdonmukaisuuden, vakauden ja enustettavuuden sekä kyvyn tukea yhteiskunta- ja talouspoliittisia tavoitteita. Hyvän verojärjestelmän ominaisuuksia olisi mahdollista tunnistaa useampiakin ja ominaisuudet eivät välttämättä ole täysin vertaismitallisia keskenään.

Jätän myös tässä yhteydessä kokonaan tarkastelematta niinkin yleisin ja keskeisen hyvän verojärjestelmän kriteerin kuin *oikeudenmukaisuus*. Oikeudenmukaisuus on verojärjestelmän monitulkintaisin tavoite, jonka pohtiminen vaatisi esitettyä laajemman katsantokannan koko verojärjestelmän, kuin myös julkisen sektorin toiminnan ja yhteiskunnallisten olojen ylipäänsä, käsittelyn. Oikeudenmukaisuutta sivutaan epäsuorasti myös useamman muun hyvän verojärjestelmän ominaisuuden, kuten *neutraliteetin* ja *veronmaksukykyisyyden* periaatteen käsittelyssä.

⁶² Myrsky 2013, s. 96.

⁶³ Määttä 2007, s. 66.

Verotuksen neutraliteetti

Veroneutraliteetilla tarkoitetaan sitä, että verovelvollisen verokohtelu ei saisi poiketa sen mukaan millaisia ominaisuuksia verovelvollisella on. Toisin sanoen verotuksen pitäisi tapahtua samojen periaatteiden mukaan verovelvollisesta riippumatta. Määttä on käyttänyt esimerkkeinä elinkeinonharjoittajien veroneutraliteetin arvioimisessa neljää eri neutraliteetin muotoa: yrityskokoneutraliteettia, toimialaneutraliteettia, omistuspohjaneutraliteettia ja yritysmuotoneutraliteettia.⁶⁴ Näitä neljää esimerkkiosa-aluetta tarkastellen päästään jo kattavaan arvioon siitä, onko tietty verolain säännös neutraali.

Verovelvollisen ominaisuuksien kautta neutraliteetin määrittämisen lisäksi neutraali verotus voidaan määritellä taloustieteellisestä näkökulmasta siten, että neutraali verotus ei vääristä verovelvollisten tuotannontekijöiden allokaatiota, eikä näin ollen aiheuta tehokkuustappioita resurssien väärinkohdentumisen johdosta.⁶⁵ Saman kokoisen pääoman tuoton verokohtelun pitäisi siis ideaalitulanteessa olla sama riippumatta siitä, onko tuotto saatu pankkitalletuksen tai velkakirjan korkotulona, kiinteistön vuokratulona, asunnon luovutusvoittona, osinkona osakkeista tai henkilöyhtiön, jossa pääoma on sijoitettu koneisiin ja laitteisiin, liiketoiminnan tuottona. Näinhän ei tietenkään todellisuudessa ole.

Tulolähdejakoja tarkasteltaessa on selvää, että verovelvollisten toiminnan niputtaminen eri koreihin toiminnan tulolähteen mukaan aiheuttaa vähintään käsitteellisen häiriön verotuksen neutraliteettiin. Kahden eri osakeyhtiön toimintaa voidaan verottaa eri lain mukaan sen perusteella, millaista toimintaa ne harjoittavat.

Yksi HE 203/1992 muutosten keskeisistä tavoitteista oli, että osana suurempaa pääomatulojen ja yritysten verotusta kehitetään entistä yhtenäisemmäksi ja neutraalimmaksi.⁶⁶ Jo auki kirjoitetusta tavoitteesta voidaan päätellä, että aiempi elinkeinoverolain muoto oli puutteellinen neutraliteettitavoitteen kanssa. Rajanveto-ongelmat elinkeinotulolähteen ja muun toiminnan tulolähteen välillä ovat omiaan aiheuttamaan häiriöitä myös verotuksen neutraliteettiin, jos samankaltainen toiminta voidaan lukea tapauskohtaisesti joko eri tulolähteen piiriin kuuluvaksi ja näin ollen eri sovellettavan verolain alle.

⁶⁴ Määttä 2007, s. 88.

⁶⁵ Myrsky 2013, s. 81.

⁶⁶ HE 203/1992 s. 3

Veronmaksukykyisyyden periaate

Veronmaksukykyisyyden periaate tarkoittaa yksinkertaisimmillaan sitä, että ainoastaan veronmaksukykyistä verotetaan ja toisaalta sitä, että verot mitoitetaan veronmaksukyvyn mukaisesti. Veronmaksukykyisyyden periaate on yksi verojärjestelmän oikeudenmukaisuuden ja hyväksyttävyyden takeita sekä reunaehtoja. Ilman tunnetta siitä, että vain veron maksamiseen kykenevää verotetaan, ja ainoastaan sellaisessa tilanteessa, jossa varoja veronmaksuun on käytettävissä, tarjoaa verovelvolliselle hyvin periaatteellisen suojan mielivaltaisia verolakeja vastaan.

Periaatetta noudattaen ei pitäisi syntyä esimerkiksi tilanteita, jossa verovelvollinen joutuisi esimerkiksi myymään omaisuuttaan sen takia, että omaisuuden realisoimatonta arvonnousua alettaisi verottamaan ja verovelvollisella ei olisi muita veronmaksuun käytettäviä varoja, kuin tämä kyseinen realisoimaton omaisuus. Sama veronmaksukykyisyysperiaatteen tuoma jännite syntyy kaikkeen omaisuuteen kohdistuvaan verotukseen, jossa tulon sijaan verotetaan staattista omaisuutta. Esimerkiksi kiinteistövero on tällainen omaisuuden kohdistuva vero, joka ei noudata veronmaksukykyisyyden periaatetta ja siksi etenkin sen nostamisessa on oltava hyvin varovainen.

Toisen tulolähteen tappion vähennyskelvottomuus voitollisen tulolähteen tuloksesta voi potentiaalistesi aiheuttaa vakavan ja tietoisien poikkeaman veronmaksukykyisyyden periaatteesta. Yritykselle voidaan määrätä veroa maksettavaksi, vaikka yrityksen tilikauden tulos olisi negatiivinen. Tähän mahdolliseen ongelmatilanteeseen viitattiin myös tuloverotuksen kehittämistyöryhmän muistiossa todeten, että tappiollisen liiketoiminnan mahdollisesta yllättävästä verorasituksesta, mikäli yksittäinen tulolähde päättyy voitolliseksi.⁶⁷ Vastaavasti vuoden 2013 kehittämistyöryhmän muistiossa on todettu tulonlähteeseen sidotun tappiontasauksen johtavan veronmaksuvelvollisuuteen sellaisenakin verovuonna, jona kaikkein tulolähteiden yhteenlaskettu tulos on tappiollinen.⁶⁸

⁶⁷ Valtiovarainministeriö, Tuloverotuksen kehittämistyöryhmän muistio 12/2002, s. 135-139.

⁶⁸ Elinkeinoverotuksen asiantuntijatyöryhmän muistio, Valtiovarainministeriö, 16/2013, s. 50

Johdonmukaisuus ja oikeusvarmuus

Tulolähdejaon aiheuttamat rajanveto-ongelmat ovat omiaan heikentämään verojärjestelmän johdonmukaisuutta. Samalla on kuitenkin muistettava, että lähtölaukaus ja perusta koko EVL:n säätämiseksi oli vahvasti taloustieteelliseen ja liiketaloudelliseen, toisin sanoen johdonmukaiseen, meno-tulo-teoriaan pohjaava lain systematiikka. Teorian on ollut lain säätämisestä asti vahvasti läsnä ja tehnyt laista jo varhaisessa vaiheessa suhteellisen johdonmukaisen, vaikka laissa on muutamia tarkoituksella rakennettuja poikkeuksiaakin huomioitu.

Johdonmukaisuus on läheisessä yhteydessä verotuksen oikeusvarmuuden kanssa. Oikeusvarmuus tarkoittaa mahdollisuutta luottaa siihen, että verotus tapahtuu lainmukaisesti ja verovelvollisen kannalta ennustettavasti.⁶⁹ Poikkeamat lain johdonmukaisuudesta ovat omiaan hämärtämään myös sen tulkintojen yhdenmukaisuutta ja näin ollen pahimmillaan heikentävät oikeusvarmuutta. Elinkeinoverolain ja tulolähdejaon kannalta tämä näkyy ennen muuta rajanveto-ongelmien korostumisena, etenekin EVL 1 §:n tulkinnan suhteen.

Verovelvollisen kannalta oikeusvarmuuden kannalta olennaista on paitsi voimassa olevan lain tulkintojen ennustettavuus, myös tietty luotto siihen, että verolait eivät tule radikaalisti muuttumaan tulevaisuudessa. Tämä korostuu elinkeinotoiminnassa, jossa tehtävien investointien ja muiden liiketoimien kannattavuus voi hyvinkin suurelta osin riippua verotuksen ratkaisusta. Oikeusvarmuuden voidaankin laajemmin ajatellen käsittää kattavan myös lainsäädännön ennustettavuuden.⁷⁰

Tukea yhteiskunta- ja talouspoliittisia tavoitteita

Yksittäinen suurin selittävä tekijä tulolähdejaon olemassaololle ja sille, miksi tulolähdejako on aikanaan luotu sekä miten se on myös säilynyt osana verojärjestelmää näin pitkään, lienee tulolähdejaon ominaisuus veronsaajien aseman turvaamisessa. Alun perin tulolähdejako säädettiin lähinnä kuntien veronsaajaetua silmällä pitäen. Tämän merkityksen poistuttua verojärjestelmän kehittyessä tulolähdejaon alkoikin olla enemmän merkitystä veronsaajista nimenomaan valtiolle.

⁶⁹ Niskakangas 2011, s. 59.

⁷⁰ Niskakangas 2011, s. 61.

Vuoden 1992 hallituksen esityksen (HE 200/1992) perusteluissa asia todettiin siten, että tulolähdejako perustui pitkälti veronsaajien aseman turvaamiseen ja ehdotetun uudistuksen jälkeen tulolähdejako palvelisi nimenomaan valtionverotusta pitämällä laskentayksiköt erillään.⁷¹

Tulolähdejaon voidaan nähdä siis toteuttavan hyvän verojärjestelmän elementeistä ainakin ominaisuutta tukea yhteiskunta- ja talouspoliittisia tavoitteita. Tämä edellyttää tietysti, että kulloisetkin veronsaajien edut lasketaan määritelmässä tarkoitetuiksi yhteiskuntapoliittisiksi tavoitteiksi.

⁷¹ HE 200/1992

3. Tausta – elinkeinoverotuksen historiaa lyhyesti

3.1. Verotus kehittyy hyvinvointivaltion mukana

3.1.1. Tuloverotuksen alkutaival

Yhteiskunta-ajattelija Max Weber esitti jo varhain 1900-luvun alkupuolella, että oikeudellinen ajattelu oli saanut piirteitä, jotka eivät enää vastanneet klassista liberaalista oikeusvaltiota ja byrokratian täsmällisyyden sekä ennustettavuuden ihanteita.⁷² Weber piti oikeuden materiaalistumista uhkana niin kutsutulle formaalille rationaalisuudelle, johon tukeutuva oikeusjärjestelmä oli hänen mukaansa edellytys ihanteelliselle kapitalistiselle taloudelle ja byrokraattiselle hallinnolle.⁷³ Weber tunnisti formaaliselle rationaalisuudelle suurimmaksi uhkakuvaksi luokkayhteiskunnan ongelmista kumpuavat nykyisen vallitsevan oikeuskäsityksen mukaan täysin perustellut ja hyväksyttävät vaatimuksen oikeuden materiaalisesta oikeudenmukaisuudesta, jonka hän koki syrjäyttävän aiemman formaalisrationaalisen oikeuden ja byrokratian abstraktin yhdenvertaisuuden periaatteen.⁷⁴

Oikeuden materialisoitumiseen liittyy keskeisesti sen tunnistaminen, että 1900-luvulle tultaessa oikeudelliseen sääntelyyn liittyi entistä tiiviimmin yhteiskuntapoliittisia päämääriä. Lainsäädännöstä oli tullut väline, jolla haluttua politiikkaa toteutettiin.⁷⁵ Tästä eteenpäin sosiaalisen oikeudenmukaisuuden vaatimus, sitä toteuttavat sosiaalivaltiolliset säännökset sekä muut yhteiskuntapoliittisiin tavoitteisiin yhdistyneet säännökset ovat voimistaneet Weberin havaitsemaa kehitystä ja muuttaneet koko lainsäädännön kokonaiskuvaa.⁷⁶

Muuttuva moderni oikeusvaltio ei enää vastannut klassisen positivismin kauden ideaalia formaalia rationaalisuutta edustaneesta yhtenäisestä ja yksiselitteisin tulkinnoin hallittavasta oikeusjärjestelmästä. Tavoitteellinen lainsäädäntö on samalla osaltaan tuonut ristiinriitaisuuksia oikeusjärjestelmään. Tavoitteiltaan toisistaan poikkeavat hallitukset ja usein

⁷² Kekkonen 2013, s. 142.

⁷³ Tuori 1988, s. 51.

⁷⁴ Tuori 1988, s. 53.

⁷⁵ Kekkonen 2013, s. 142.

⁷⁶ Tuori 1998, s. 54.

vaihtuvat poliittiset voimasuhteet ovat puolestaan tehneet yhteiskunta- ja oikeuspolitiikasta ennakoimattomampaa, kun lainsäädäntöä on vuorollaan käytetty eri intressien edistämiseen.⁷⁷

Verotuksen tulevaisuuden kannalta merkittävä uudistus autonomian ajalla oli 1860-luvulla säädetty tuloverotuksen esiaste eli suostuntavero ja 1880-luvulla voimaan tullut kunnallisvero, joiden myötä otettiin käyttöön sekä kokonaistulon käsite että veronmaksukykyyn perustuva verotus. Sekä kaupunkien että maalaiskuntien kunnallisvero säädettiin tuloihin perustuvaksi veroksi 1800-luvun loppuun mennessä.⁷⁸

Kansainvälinen kauppa vilkastui huomattavasti 1800-luvun lopulla ja merkitsi silloiselle Suomen suurruhtinaskunnalle merkittävän uuden tulonlähteen eli tullien mahdollisuutta. Tullien merkitys oli aina toisen maailman sodan alkuun asti liki puolet valtion tulosta.⁷⁹ Kuitenkin jo ensimmäisen maailmansodan aikainen tullitulojen merkittävä pienentyminen kannusti uusien veromuotojen käyttöönottoon.⁸⁰

Valtiollinen lainsäädäntö lisääntyi 1900-luvun kuluessa ja sitä alettiin myös käyttää yhteiskuntapolitiikan välineenä.⁸¹ 1800-luvun lopulla tehty ratkaisu ottaa käyttöön tuloihin perustuva kunnallisvero vauhditti myös valtion verotusjärjestelmän uudistamista. Ensimmäinen laki tulo- ja omaisuusverosta (207/1920) säädettiin vuonna 1920 ja se toi mukanaan myös siirtymän yleiseen progressiiviseen tuloverotukseen.⁸² Tulo- ja omaisuusverolaki uudistettiin vuonna 1943 (888/1943). Uudistuksessa tavoitteena oli jakaa verorassistusta entistä tasaisemmin ja kiinnittää erityistä huomioita veronmaksukykyisyysperiaatteeseen.⁸³

Muuttuvin elementti tuloverotuksessa 1900-luvun alusta lähtien oli yhteisöjen verotus. Yhtiöiden tuloverokanta vaihtui lähes vuosittain. Verokannan lisäksi jatkuvaa muutosta toivat lainsäätäjän milloin mitäkin tarkoitusta varten säätämät lisäverot, lisäpoisto-oikeudet, poistojen jaksotusten muutokset, maksetut suhdannepidätykset sekä vientimaksut

⁷⁷ *Kekkonen* 2013, s. 142.

⁷⁸ *Myrsky* 2013, s. 221.

⁷⁹ *Niskakangas* 2011, s. 17.

⁸⁰ *Myrsky* 2013, s. 222.

⁸¹ *Kekkonen* 2013, s. 159.

⁸² Pääministeri Kaarlo Castrénin ohjelmapuhe valtioneuvoston yleisessä istunnossa 22.4.1919

⁸³ *Myrsky* 2013, s. 222.

useana eri vuotena vuosien 1951-1975 välillä. Myös esimerkiksi eri tuoteryhmien vapauttamista liikevaihtoverosta käytettiin tarkoituksella elinkustannusindeksin manipulointiseksi. Liikevaihtoveroon tehtiin lisäksi poikkeuksia kotimaisen tuotannon tukemiseksi. Liikevaihtoveroon säädetty poikkeukset johtivat sekavaan ja epäjohdonmukaiseen oikeustilaan, jossa samankaltaiset tuotteet saattoivat olla joko verottomia tai veronalaisia. Yritysverotuksen voidaan kokonaisuudessa todeta olleen vahvasti instrumentalistisen lainsäädännön tuote.⁸⁴

1900-luvun kuluessa instrumentalismista tuli lopulta lähes itsestään selvä suhtautumistapa lainsäädäntöön.⁸⁵ Vuosisadan edetessä tutkimukset ovat vahvistaneet näitä Weberin havaintoja, luokkayhteiskunta on hälvennyt ja etenkin hyvinvointivaltioprojekti on rakentunut pitkälti instrumentalistista lainsäädäntöä apuna käyttäen.⁸⁶ Weberin huomiot oikeudellisen ajattelun etääntymisestä formaalista rationaalisuudesta kohti tätä uutta materiaalista rationaalisuutta voidaan nyt jälkeenpäin helposti yhdistää toteutuneeseen yhteiskunnalliseen kehitykseen eli sosiaalivaltion syntyyn.⁸⁷

3.1.2. Suuret muutokset vuosina 1967-1968

Tuloveron käyttöönoton ja alkuvuosikymmenien jälkeen ensimmäinen suuri mullistus tuloverotuksessa tapahtui vuosina 1967-1968. Vuoteen 1968 asti erilaisista tulolähteistä ansaittuja tuloja oli verotettu saman tuloverolain perusteella. Vuonna 1968 säädettyjen uusien tuloverolakien myötä elinkeinotuloa ja maataloustuloa alettiin verottamaa omien lakien perusteella. Tämä tulolähteisiin perustuva eriytetty tuloverolainsäädäntö muutti toistaisesti pysyvästi tuloverotuksen systematiikan.⁸⁸

Systemaattisen muutoksen taustalla vaikuttivat ajattelutavan ja yhteiskunnan muutokset.⁸⁹ Elinkeinoverolain idea perustui verolainsäädäntöön rantautuvaan liiketaloudelliseen ajatteluun. Maataloudessa aika oli puolestaan ajanut ohi pinta-alaperusteisesta verotuksesta ja verotus muuttui todellisiin tuloihin perustuvaksi.⁹⁰ Näistä uusista laeista etenkin elinkeinoverolain säätäminen on yksi merkittävimmistä verouudistuksista yritysverotuksen saralla.

⁸⁴ *Hjerppe – Pihkala* 1982, s. 490.

⁸⁵ *Tala* 2005, s. 14.

⁸⁶ *Kekkonen* 2013, s. 142.

⁸⁷ *Tuori* 1988, s. 51.

⁸⁸ *Myrsky* 2013, s. 224.

⁸⁹ Pääministeri Rafael Paasion hallituksen ohjelma 31.5.1966

⁹⁰ *Niskakangas* 2011, s. 18.

Elinkeinoverolain voimaantulo merkitsi yritysverotuksen perusteellista muutosta ja lakia on luonnehdittu aikanaan kansainvälisestäikin vertaillen moderniksi sekä verrokkeihinsa nähden selkeän johdonmukaiseksi.⁹¹

Elinkeinoverolain säätämällä oli voimakkaita yhteiskunnan kehitykseen tähtääviä talouspoliittisia tavoitteita. Sillä pyrittiin muun muassa helpottamaan yritysten oman pääoman ehtoista rahoituksen saantia. Laki pyrki vallitsevan tilanteen muuttamiseen siten, että enää yritykselle ei olisi verotuksellisesti edullisempaa kasvattaa vierasta pääomaa. Vieraan pääoman suosimista kiihdytti osaltaan myös pankkitalletusten ja valtion obligatioiden erityisasema verovapaina.⁹²

Hallituksen esityksessä (HE 172/1967) tavoitteista kirjoitettiin näin: ”*Jos yrityksen ulkoisen eli lainarahoituksen kustannuksia, korkoja, käsitellään tuloverotuksessa eri tavoin kuin sisäisten, esimerkiksi osakerahoituksen kustannuksia, osinkoja, kasvaa lainarahoituksen osuus yrityksen kokonaisrahoituksesta. Eri rahoitusmuotojen erilainen verotuksellinen kohtelu vaikuttaa myös yritysten investointipäätöksiin. Investointikohteiden tuottojen erilainen verotuksellinen kohtelu vaikuttaa myös ratkaisevasti investointien suuntautumiseen. Elinkeinoelämän monipuolistaminen ja kilpailukykyisen teollisuuden kehittäminen edellyttävät talouspolitiikalta sellaista olosuhteiden luomista, jotka edistävät tai eivät ainakaan estä näiden tavoitteiden saavuttamista.*”⁹³

Lailla olleiden selkeiden yhteiskunta- ja talouspoliittisten tavoitteiden ohella on kuitenkin syytä huomata, että säätämismotiivi ja tarkoitus ei enää elinkeinotuloverolakia säädettäessä ollut puhtaan instrumentalistinen. Lain säätäminen toki ajoittuu vielä keskelle hyvinvointivaltioprojektin toteutusta, mutta sen säätämisenfilosofiasta on jo erotettavissa 1900-luvun alkupuolta vallinneesta yhteiskuntapolitiikkatavoitteistosta poikkeavia piirteitä.

Ensinnäkin edellä mainitut lain talouspoliittiset tavoitteet pyrkivät toki yhteiskuntapolitiiseen päämäärään eli elinkeinoelämän monipuolistamiseen, mutta samalla nämä verotusta neutraalimmaksi tekevät tavoitteet olivat suunnattu suorastaan aikaisempia instru-

⁹¹ Myrsky 2013, s. 224.

⁹² Myrsky 2013, s. 225.

⁹³ HE 172/1967

mentaalisia verolakimanöövereitä vastaan. Tavoitteistossa yhteiskuntapoliittisen instrumentalismin rinnalle nousevat verotuksen neutraliteettiin sekä elinkeinoelämän kilpailukykyyn tähtäävät perustelut.

Toinen instrumentalismista poikkeava ilmiö elinkeinoverolaissa oli sen teoreettiseksi taustaksi otettu liiketaloustieteessä kehitetty meno-tulo-teoria. Tällainen selkeä liiketaloustieteellinen teoriapohja loi lakiehdotukselle niin johdonmukaisen rungon, että ehdotus säilyi pääpiirteissään laiksi asti ilman merkittävämpiä instrumentalistisia muutoksia säädösprosessin aikana.⁹⁴

3.2. Kansainvälistyvä lainsäädäntöympäristö – instrumentalismin hiipuminen

3.2.1. Materiaalisen instrumentalismin kriisi ja muutokset ulkoisen paineen alla

Kansainvälistyvä ja globalisoituva maailman on muuttanut voimakkaasti kansallisen lainsäätäjän pelikenttää. Kansallinen lainsäätäjä ei näytä enää olevan yksiselitteisellä kuskien paikalla ohjaamassa yhteiskunnallista kehitystä, vaan kehitys selittyy ja aiheutuu lainsäätäjän tavoitteista ja käytetyistä välineistä piittaamatta. Kyse on samanaikaisesti sekä politiikan, että oikeudellisten ohjausvälineiden kriisistä, jonka myötä lainsäätäjän rooli muuttuu yhä enemmän reaktiiviseksi ja muilla yhteiskunnan osa-alueilla jo toteutuneeseen kehitykseen reagoivaksi seuraaja-rooliksi. Yhteiskuntaa tavoitteellisesti muuttavasta lainsäädäntöästä on tullut maailman muutoksiin reaktiivisesti resonoiva hallinnoija.⁹⁵

Instrumentalistinen lainsäädäntökehitys perustui osaltaan ajatukselle, että lainsäätäjä määrittelee tahdin ja aikataulutuksen, jolla yhteiskunnallinen kehitys tapahtuu. Talous sekä muut yhteiskunnan osa-alueet noudattavat kuitenkin yhä enenevässä määrin omaa, globaalisti ja funktionaalisin perustein, ilman kansallista lainsäätäjää määrittyvää, etene mistähtä. Tällainen yhteiskunnan osa-alueiden eritahtisuus kaventaa instrumentalismin vaikutusmahdollisuuksia yhteiskuntaan.⁹⁶ Ajallisen ulottuvuuden lisäksi kansallisen lainsäätäjän roolia muuttaa väijäämättä oikeuden tilallinen ulottuvuus, joka näyttää muovautuvan globalisaation ja kansainvälistymisen vaikutuksesta. David Harvey liittää nämä kaksi elementtiä onnistuneesti yhteen kuvatessaan globalisaation viittaavan ajan ja tilan

⁹⁴ Voipio 1979, s. 60.

⁹⁵ Tuori 2007, s. 284.

⁹⁶ Tuori 2007, s. 283.

yhteen puristumiseen. Kansallisen lainsäätäjän rajoittunut tilallinen kompetenssi ei mahdollistakaan sellaisenaan sen toimimista tällaisessa kansallisvaltion rajat ylittävässä tilallisessa ulottuvuudessa.⁹⁷

Verolainsäädäntö on ollut elimellinen osa instrumentalistista yhteiskunta- ja oikeuspolitiikkaa. 1900-luvun lopulta alkanut kehitys verolainsäädännössä ja etenkin lainsäädäntö-hankkeiden perusteluissa selittyy pitkälti globalisaation ja kansainvälistyvän talouden etenemisellä. Kansainvälisen talouden kilpailun myötä yhteiskuntaa muokataan kilpailukykyiseksi ja samalla luodaan kansalliselle politiikalle uusia rajoja.⁹⁸ Vero-oikeuden tunnusomainen kansallinen ja instrumentalistinen luonne on tehnyt sen olemuksesta ehkä herkimmän ilmentämään globalisaation ja sen myötä kasvavan kansainvälisen sääntelykilvan kehitystä.⁹⁹ Näyttää siltä, että jatkuvasti globalisoituvaan maailmaan kuuluu erottamattomana osana kansallisen kilpailukyvyyn vaalimiseen liittyvä nationalismi.¹⁰⁰

Kehitys on jo nyt osoittanut, että ensinnäkin verojärjestelmän käytettävyyys yhteiskuntapoliittisessa tarkoituksessa talousyksiköiden ohjausvälineenä on kaventunut. Toiseksi verojärjestelmän funktio tuloeroja tasaavana jakopoliittisena välineenä on heikentynyt verokilpailun myötä. Lainsäätäjän on otettava käyttöön muita yhteiskuntapoliittisia välineitä näiden tavoitteiden saavuttamiseksi. Yksi esitetty näkökulma on, että verokantojen sijaan tulonsiirroilla olisi kasvava merkitys tuloerojen tasaamisessa.¹⁰¹ Tämänkin välineen käyttöä rajoittavat fiskaaliset reunaehdot eli se kuinka tehokkaasti verotuloja saadaan kiristävissä verokilpailussa kerättyä.

Kansainvälistymiskehityksestä tehtävä toinen huomio on myös merkittävä. Kaiken globalisaatiokehityksen myötä verolainsäädäntö ja vero-oikeus on kuitenkin säilytynyt edelleen vahvasti kansallisena lainsäädäntönä ja osana kansallista oikeusjärjestelmää, eikä talouden kansainvälistyminen ole tehnyt oikeudesta ylikansallista. Vaikka esimerkiksi verojärjestelmien verokannat yhdentyvät kansainvälisen kilpailun myötä, ei oikeusjärjestelmätasolla vastaavaa yhdentymistä ole vielä tapahtunut. Yhteistyötä leimallisempaa kansainvälistymiskehityksessä onkin valtioiden välinen kilpailu.¹⁰² Lainsäädännön roolin

⁹⁷ Tuori 2007, s. 291. Tuori lainaa David Harveyn (1989, s. 157) ajattelua globalisaatioista tilan ja ajan yhteenpuristumisena.

⁹⁸ Kettunen 2008, s. 65.

⁹⁹ Urpilainen 2012, s. 15.

¹⁰⁰ Kettunen 2008, s. 210.

¹⁰¹ Määttä 2007, s. 142.

¹⁰² Urpilainen 2012, s. 14.

muutosta tässä yhtälössä on kuvattu myös siten, että laeista on tullut tuotteita, joita keskenään kilpailevat valtiot ”kauppaavat” kansainvälisillä lakimarkkinoilla potentiaalisille asiakkailleen, joista merkittävän osan muodostavat ylikansalliset suuryritykset.¹⁰³

3.2.2. Kokonaisverouudistus 1989-1991

Paineet uudistaa Suomen verojärjestelmää alkoivat kasaantua 1980-luvulla. Verotuksen ominaispiirteet olivat korkeat nimelliset verokannat ja etenkin yritysverotuksessa yleisten erilaisten vähennysten, varausten ja aliarvostamisten mahdollisuudet, jotka kavensivat huomattavasti veropohjaa ja alensivat todellista efektiivistä verokantaa. Yritysverojärjestelmään kuuluvan kunnallinen harkintaverotus sekä elinkeinoverolain myötä 1960-luvun lopulla käyttöön otettu tulolähdekohtainen tulonlaskenta ja mainitut useat vähennykset ja varaukset tekivät verotuksesta vaikeaselkoisen.¹⁰⁴

Muutospaineet johtivat vuosina 1989-1991 toteutettuun kokonaisverouudistukseen, joka perustui pääministeri Harri Holkerin hallitusohjelmaan.¹⁰⁵ Oma kotitekoisesti sekalainen verojärjestelmämme oli vain osasyynä muutokseen. Suurempi vaikutin tuli kansainvälisestä kehityksestä. Kansainvälinen taloudellinen integraatio syveni ja samalla rahoitusmarkkinat vapautuivat. Kehityksen myötä kansainvälinen verokilpailu koski Suomea vahvemmin kuin koskaan aikaisemmin. Suuret verouudistukset alkoivat presidentti Ronald Reaganin Yhdysvalloissa vuonna 1986 aloittamasta uudistuksesta, joka sai jatkoa niin Isossa-Britanniassa kuin naapurimaa Ruotsissakin. Yhteistä uudistusten aallolle oli verokantojen laskeminen ja vähennysten karsiminen.¹⁰⁶

Verolainsäädäntö oli ollut koko 1900-luvun keskeinen talous- ja yhteiskuntapolitiikan väline, joka ohjasi ja vaikutti voimakkaasti yritysten ja kotitalouksien käyttäytymiseen. Vuosittaiset muutokset tekivät verotuksesta vaikeasti ennakoitavaa ja useat vähennykset ja muut poikkeukset heikensivät verotuksen neutraliteettia. Instrumentalistinen veropolitiikka oli johtanut kierteseen, jossa eri tavoitteisiin ohjaavat vähennykset kavensivat veropohjaa, jolloin verokantoja oli jatkuvasti nostettava.¹⁰⁷

¹⁰³ Eidenmuller 2011, s. 747

¹⁰⁴ Myrsky 2013, s. 230.

¹⁰⁵ Pääministeri Harri Holkerin hallituksen ohjelma 30.4.1987

¹⁰⁶ Niskakangas 2011, s. 18.

¹⁰⁷ Myrsky 2013, s. 232.

Leimallista kokonaisverouudistukselle oli sen nimensä mukainen kokonaisuus, mikä teki uudistuksesta aiemmista verouudistuksista poikkeavan. Verojärjestelmä oli kokonaisuutena ajautunut niin sekavaksi, että uudistus läpikävi koko tuloverojärjestelmän.¹⁰⁸ Keskeinen elementti uudistuksessa oli henkilö- ja yritysverotuksen vähennysten karsiminen sekä marginaaliveroasteinen alentaminen.¹⁰⁹ Lisäksi uudistukseen liittyi kiinteästi valmistautuminen mahdolliseen tulevaan Euroopan unionin jäsenyyteen, joka vaati arvonlisäverojärjestelmän käyttöönottamista.¹¹⁰

Kokonaisverouudistus muutti suunnan instrumentalistisen veropolitiikan kierteessä, jossa erilaiset vähennykset, jaksotusten poikkeukset ja muut veropohjaa kaventavat toimet aiheuttivat jatkuvan paineen nostaa tai pitää verokantoja korkealla tasolla. Lainsäädännön sytykkeenä olleet kansallisen lainsäätäjän yhteiskuntapoliittiset tavoitteet saivat kilpailijakseen lainsäätäjän tahdosta ja tavoitteista riippumattomia kansainvälistyvän maailman uudenlaisista reunaehdoista kumpuavia vaikuttimia. Kansainvälistymisen vaatimusten lisäksi instrumentalismin muokkaama monimutkaistunut verojärjestelmä oli ajanut itsensä umpikujaan, jossa ulospääsytie löytyi paluusta kohti instrumentalismista vapaampaa ja neutraalimpaa verojärjestelmään.

3.2.3. Pääomatuloveron ja yritysverotuksen uudistus 1992

Kokonaisverouudistus onnistui tavoitteissaan suhteellisen hyvin, mutta pääomatulojen verotuksen osalta tavoitetta selkeästä ja yhtenäisestä sekä kansainväliseen kehitykseen vastaavasta verotuksesta sillä ei saavutettu.¹¹¹ Kokonaisverouudistuksesta tutut veropohjan laajentamisen ja verotuksen neutraaliuden tavoitteet koskivat myös vuoden 1992 uudistusta.¹¹²

Uudistus perustui pääministeri Esko Ahon hallitusohjelmaan (26.4.1991), jonka mukaan pääomatulojen verotusta oli tarkoitus yhdenmukaistaa ja uudistaa rakenne muiden Pohjoismaiden tapaan.¹¹³ Uudistuksen perusteita määritti niin kutsutun ”tohtorikoplan” laatima asiantuntijatyöryhmän muistio.¹¹⁴ Pohjoismaiden verojärjestelmissä pääomatulot ja ansiotulot oli tähän aikaan jo tyypillisesti erotettu toisistaan. Hallitusohjelman tavoitteet

¹⁰⁸ Myrsky 2013, s. 233.

¹⁰⁹ Myrsky 2013, s. 230.

¹¹⁰ Niskakangas 2011, s. 18.

¹¹¹ Myrsky 2013, s. 235.

¹¹² Myrsky 2013, s. 238.

¹¹³ Pääministeri Esko Ahon hallituksen ohjelma 26.4.1991

¹¹⁴ Niskakangas 2011, s. 89.

olivat osittain myös selkeästi ristiriitaisia, sillä samaan aikaan tavoiteltiin omaisuustulosten verotuksen yhtenäistämistä ja toisaalta haluttiin pitää kiinni tavanomaisten talletustilien verottomuudesta.¹¹⁵

Kansainvälinen verokilpailu oli uudistuksessa vahva vaikutin. Etenkin pääomaverotuksen verokantojen alentamispaineet kumpusivat liike-elämän kansainvälistymisestä. Kansainvälistä verokilpailua on pidetty eräissä puheenvuoroissa myös uudenlaisena yhteiskuntapoliittisena argumenttina ja sen totuus pohjaa on kyseenalaistettu (esim. Messere 1993 ja Kay – King 1990). Kuitenkin myös empiirinen näyttö verokilpailun olemassaolosta on lisääntynyt.¹¹⁶

Talouden tuotannontekijöiden rajat ylittävä liikkuvuus vaihtelee suuresti. Samoin vaihtelee myös verokilpailun herkkyys eri verotuksen kohteiden välillä. Epäsymmetria on selkein työvoiman ja pääomien liikkuvuuden välillä. Globaalissa ja digitalisoituvassa maailmassa pääoma liikkuu nanosekunneissa, mutta työvoima on edelleen hyvin juurtunutta paikoilleen. Työmarkkinat ovat globalisoituneet pääasiassa työpaikkojen liikkumisen myötä, eivät työvoiman.¹¹⁷ Epäsymmetria heijastuu myös verokilpailuun. Nopealiikkeisen ja globaalin pääoman verotuksessa verokilpailun lisääntyminen on voimakkaampaa kuin esimerkiksi työn verotuksessa.

Uudistuksen selkeänä tavoitteena oli pääomatuloverojärjestelmän kansainvälisestä kilpailukyvyistä huolehtiminen, joka on välttämätöntä pääomien liikkua vaivatta ja nopeasti maasta toiseen.¹¹⁸ Verokantojen tason määrittelyn keskeinen perustelu siirtyi jälleen vahvemmin kansallisesta politiikasta riippumattomiin ulkoisiin reunaehtoihin jättäen perinteisen veropolitiikan hyvinvointiyhteiskunnan rahoittamiseen liittyvän fiskaalisen funktion tai talousyksiköiden käyttäytymisen ohjaamiseen tähtäävät instrumentalistiset tavoitteet taustalle.

Uudistuksessa jälleen voimistunut kehitys kansainvälisen kilpailun käyttämisestä verolajien perusteluna herättää perustellun kysymyksen, että miten jatkuvasti koveneva kansainvälinen kilpailu tosiasiaassa vaikuttaa kansalliseen fiskaaliseen autonomiaan ja suvereniteettiin. 1990-luvun kehityksessä alkoi olemaan jo selvää, että kansainvälinen kilpailu

¹¹⁵ Myrsky 2013, s. 239.

¹¹⁶ Määttä 2007, s. 131.

¹¹⁷ Kettunen 2008, s. 217.

¹¹⁸ Myrsky 2013, s. 241.

kaventaa lainsäätäjän mahdollisuutta käyttää verolainsäädäntöä yhteiskuntapolitiikan tavoitteidensa välineenä.¹¹⁹

Myös eräs jo vuoden 1968 elinkeinoverolain säätämisestä tuttu tavoite uudistukseen sisältyi. Uudistuksella pyrittiin kansainvälisen kilpailukyvyn lisäksi yritysten rahoitusrakenteen parantamiseen. Korkotulot olivat olleet osinkotuloihin nähden edelleen huomattavan suosinnan kohteena ja nyt muutos korjasi osinkotulojen asemaa merkittävästi entiseen nähden.¹²⁰

3.2.4. Vuoden 2004 uudistus

Suomen liittyminen Euroopan unioniin muutti merkittävästi Suomen asemoitumista jatkuvasti muuttuvaan kansainväliseen toimintaympäristöön. Euroopan unionin itälaajentuminen laski tuntuvasti jäsenmaiden keskimääräistä yhteisöverokantaa. Lisäksi unionin toimielimet arvioivat Suomen sekä usean muun jäsenvaltion käyttämän yhtiöveron hyvitysjärjestelmän sisältävän EU:n yhteismarkkinoille sopimattomia aineksia.¹²¹

Vuoden 2004 uudistus perustui pääministeri Matti Vanhasen hallitusohjelman (24.6.2003) kirjauksiin. Ohjelman mukaan osinkoverotusta oli uudistettava muun muassa yhtiöveron hyvitysjärjestelmästä luopumalla.¹²² Uudistuksen tavoitteet johtuvat selvästi kotimaisesta lainsäätäjistä riippumattomista pyrkimyksistä. Tällainen verolainsäädännön tavoitteiden kehityskulku on omiaan ilmentämään oikeudellisen kehityksen, jossa perinteinen valtion verosuvereniteetti, jossa valtion lainsäätäjällä on oikeudellisesti rajoittamaton valta päättää verotusjärjestelmästä, on muuttunut häilyvämmäksi ja sitä on alkanut selvästi rajoittaa esimerkiksi unionin perusvapaudet ja niistä johdetut unionin toimielinten ratkaisut.¹²³

Yritysten verotusta oli kevennettävä verojärjestelmän kansainvälisen kilpailukyvyn vahvistamiseksi.¹²⁴ Uudistuksen perustelut olivat näiltä osin jatkumoa sille kansainvälisen verokilpailun nojalla etenevälle linjalle, jolla pääomatulojen madaltuvaa verokantaa perustellaan johdonmukaisesti pääomien herkkäliikkeisyydellä rajojen yli. Perusteita on

¹¹⁹ Määttä 2007, s. 132.

¹²⁰ Myrsky 2013, s. 241.

¹²¹ Myrsky 2013, s. 249.

¹²² Pääministeri Matti Vanhasen hallituksen ohjelma 24.6.2003

¹²³ Urpilainen 2012, s. 227.

¹²⁴ Myrsky 2013, s. 250.

käytetty kahden suuntaisesti. Ensinnäkin negatiivisen skenaarion kautta on pelätty liian korkeiden verokantojen haittaavan kotimaisten yhtiöiden kansainvälistä kilpailukykyä ja johtavan lopulta jopa pääoman pakoon Suomesta. Positiivinen perustelutie on lähtenyt siitä, että alhaisempi yhteisöverokanta houkuttelisi enemmän ulkomaisia investointeja Suomeen.¹²⁵

Kansainvälinen verokilpailu on 1990-luvulta lähtien ollut toistuva perustelu lainsäädännön muutoksille. Toisaalta kyse on selvästi lainsäätäjistä riippumattomasta pakottavasta tarpeesta, mutta on hyvin vaikea arvioida, että kuinka suuresta todellisesta välttämättömyydestä on aidosti kyse vai onko kansainvälistymisen paine antanut toimivan yleisperustelun muutoinkin harjoitettavalle politiikkalinjalle.¹²⁶

3.3. EU lainsäädännön vaikuttajana vai välivaiheena?

Suomi liittyi Euroopan unionin vuoden 1995 alussa. Ennen liittymistä Suomen oli täytettävä jäsenyyteen vaadittavat vaatimukset ja näihin lukeutui arvonlisäveron käyttöönotto. Tämän välillisen verotuksen järjestelmän muutoksen lisäksi välittämään verotukseen unionin jäsenyydellä arvioitiin olevan vain vähän merkitystä, mutta tämä arvio on osoittautunut vääräksi.¹²⁷

Nykyisessä oikeusjärjestyksessä vero-oikeus rakentuu sekä kansallisesta että EU-vero-oikeudesta. Kansallinen lainsäätäjä sekä tuomioistuimet ovat velvollisia noudattamaan EU-oikeuden säännöksiä. EU-oikeus on saanut kansalliseen lainsäädäntöön nähden etusijan, mikäli normit ovat ristiriidassa.¹²⁸

Normihierarkian lisäksi jäsenyyden aiheuttamat muutokset näkyvät verolainsäädännön liikkumavarassa. Kansallisia ratkaisuja rajoittavat unionin neljä taloudellista perusvapautta eli tavaroiden, henkilöiden, palveluiden ja pääomien vapaa liikkuvuus. Verotuksen ollessa edelleen hyvin voimakkaan poliittisen mielenkiinnon kohteena ja myös kiistakapulana, on tärkeää huomioida, että unionin perusvapauksien toteutumisen esteitä poista-

¹²⁵ Määttä 2007, s. 135.

¹²⁶ Urpilainen 2012, s. 16.

¹²⁷ Niskakangas 2011, s. 70.

¹²⁸ Niskakangas 2011, s. 70.

vat ratkaisut on tehty kansallisvaltioiden edustajista koostuvan neuvoston sijaan EU-tuomioistuimessa. Tuomioistuinratkaisuihin on kyse niin kutsusta negatiivisesta integraatiosta, jolla rajataan kansallisen lainsäätäjän liikkumavaraa.¹²⁹

Perusvapaudet ajavat instrumentalistisella tavalla koko unionin alueen lainsäädäntöä itse asiassa samaan suuntaan kuin muutoinkin trendinomainen kansainvälistymiskehitys. Toisaalta vapauksissa on kyse EU-lainsäätäjän tietoisista politiikkavalinnoista ja toisaalta taas toteutumassa olevan kehityksen kodifikaatiosta oikeussäätelyksi. Eron tekeminen syyn ja seurauksen välille on haastavaa.¹³⁰

Instrumentalismin ajatus ei rajaudu ainoastaan kansalliseen lainsäätäjään, vaan on istutettavissa myös EU-lainsäätäjän toiminnan tarkastelukehikoksi. On hyvä huomata, että instrumentalismia on myös Euroopan unionin lainsäätäjän säädösten käyttäminen yhteiskuntapolitiikan välineenä. Unionin rooli globaalisti tapahtuvan kehityksen johtimena jäsenvaltioiden lainsäädännön yhdenmukaistamiseksi vastaamaan unionista riippumatonta kehitystä ei kuitenkaan muuta instrumentalismin hiipuvan kehityksen suuntaa.

3.4. Kokoavia huomioita oikeudellisen ajattelun muutoksista verotuksessa

Historian kehityskulut ovat kompleksisia ja tulevaisuuden ennustaminen kulkemaan jotta tiettyä kehityslinjaa on mahdotonta. Kuitenkin tiettyjä huomioita ja kehityksen ennakoituja askelmerkkejä voidaan tähän asti toteutuneen kehityksen varjolla esittää.

1900-luvun kestäessä instrumentalismin voittokulku näytti selvältä. Vielä 2000-luvun alkupuolella osa tutkijoista, kuten Tala, rakensivat teoriansa instrumentalismin itsestään selvyyteen nojaten tai ainakin siitä tukea hakien. Uusi vuosituhat ja sen ensimmäisinä vuosikymmeninä vahvistuvat tendenssit näyttävät kuitenkin ajavan instrumentalismin ainakin osassa oikeudenaloja todellisiin vaikeuksiin. Vero-oikeus on kiistatta yksi näistä oikeudenaloista. On ehkä ennen aikaista puhua instrumentalismin kuolemasta, mutta tietynlaisesta paradigman muutoksesta voidaan turvallisesti väittää olevan kysymys.

¹²⁹ *Urpilainen* 2012, s. 23.

¹³⁰ *Urpilainen* 2012, s. 21.

Olisi houkutteleva ajatus tulkita instrumentalismin kriisi paluuksi kohti Weberin byrokratieoriaa ja formaalia rationaalisuutta. Weberin ihanteet ja teoriat ovat kuitenkin syntyneet täysin toisenlaisessa kontekstissa ja myös julkisen vallan hallintokoneiston ollessa aivan eri kehitysvaiheessa. Hallintokoneisto ei nimittäin ole elänyt muusta kehityksestä irrallaan, vaan on myös ottanut voimakkaasti vaikutteita yksityisen sektorin toimintatavoista ja ottanut käyttöön täysin weberiläisen byrokratian ihanteista irtaantuvia ohjausjärjestelmiä ja toimintatapoja.¹³¹

Käännös uskossa instrumentalismin hyvinvointivaltiota rakentavaan voimaan voidaan ajoittaa 1970-luvun poliittisiin kriiseihin, joiden jälkeen 1900-luvun viimeisinä vuosikymmeninä yhteiskuntapoliittinen instrumentalismi on saanut väistyä sääntelyn karsimiseen tähtäävän liberaalin deregulaatioajattelun tieltä.¹³² Samaan ilmiöön liittyy myös konkreettisesti tehokkuutta heikentävä resurssien allokaatioita vääristävä instrumentaaliseen ajatteluun perustuvan käyttäytymistä ohjaavan verotuksen vierastaminen.¹³³ Suhtautuminen lainsäädäntöön on muuttunut lainsäädännön yhteiskuntaa kehittävien mahdollisuuksien korostamisesta sen toimintaa ja kehitystä rajoittavien näkökulmien nostamiseksi. Tässä muuttuvan ajattelutavan esiinmarssia on kuvattu muun muassa post-realistisen paradigman etsimisen ajaksi, jossa instrumentalismin sävyttämä materiaallinen realismi on karsittu yhteiskunnallisen oikeudenmukaisuuden rakentamisen funktiosta ja korvattu oikeutta ja taloutta yhdistävillä näkökulmilla.¹³⁴

Globaalin ja lokaalin ristiriita on hallitseva elementti verolainsäädännön nykyisessä kehityksessä. Sääntelyn kohteena olevat objektit pelaavat kansainvälisen talouden pelisääntöillä ja globaalilla pelikentällä, mutta kansallinen lainsäätäjän on rajoittunut sääntelemään toimintaa vain omalla valtion rajoihin ulottuvalla oikeudenkäyttöalueellaan. Kansainvälisen kilpailun paineessa verolainsäädännölle perinteisesti kuulunut funktio edistää oikeudenmukaisuutta vaikeutuu. Ilman tätä tehtävää verolainsäädännön legitimitetti uhkaa kuitenkin rapautua.¹³⁵ Vaikka globalisaation ja kansainvälisen kilpailun voidaan nähdä selvästi kaventavan kansallisten päättäjien roolia, on perustellusti todettu, että valtioilla on kuitenkin edelleen oma merkittävä roolinsa maailmassa. Toimivan maailmantalouden

¹³¹ Tuori 2007, s. 285.

¹³² Frerichs 2010, s. 38.

¹³³ Niskakangas 2011, s. 54.

¹³⁴ Frerichs 2012, s. 39.

¹³⁵ Urpilainen 2012, s. 18.

reunaehtoihin kuuluvaan instituutioiden jatkuvuuteen ja toimintaympäristön ennakoitavuuteen tarvitaan edelleen kansallisvaltioita, ja niiden päätöksentekojärjestelmiä, joita ilman oikeudelliselle sääntelylle ei ole saatavissa sen perimmäisesti vaatimaa ihmisiltä saatavaa legitimaatiota.¹³⁶

¹³⁶ Kettunen 2008, s. 216. Kettunen viittaa tunnettujen globalisaatiokriitikkojen Paul Hirst ja Grahame Thompson teokseen *Globalization in Question. The International Economy and the Possibilities of Governance* (Cambridge, Polity Press, 1996, s. 1-17).

4. Tulolähdejako

4.1. Tulolähdejaon esittely ja tarkoitus

Verovelvollisten verotettava tulo jaetaan verotettavaksi kolmeen eri tulolähteeseen, jotka ovat elinkeinotulonlähde, maatalouden tulonlähde sekä henkilökohtaisen tulonlähde. Elinkeinotulot verotetaan elinkeinotuloverolain mukaisesti, jossa säädetään tulolähteen muodostuvan verovelvollisen liike- ja ammattitoiminnan verotettavasti tulosta. Maatalouden tulolähde muodostuu maatalouden tulosta sekä sellaisen erikoismaatalouden, metsätalouden tai näihin liittyvän toiminnan tulosta, jota ei tulkita eri liikkeeksi tai elinkeinotoiminnaksi. Maatalouden tulolähdettä verotetaan maatilatalouden tuloverolain mukaan. Yksinkertaisuudessaan kaikki muu tulo, jota ei lueta kahteen edelliseen tulolähteeseen kuuluvaksi, lasketaan kuuluvan henkilökohtaiseen tulonlähteeseen, jota verotetaan tuloverolain mukaan.

Kunkin tulolähteen verotettava tulo lasketaan erikseen kutakin tulonlähdettä koskevan lain laskentasäännösten mukaan. Tulolähteiden erillisyydestä johtuen toisen tulolähteen tappiota ei voi vähentää toisen voitosta. Tulolähdejako toimii verovelvollisen eri verolakien mukaan verotettavien tulojen pitämiseksi erillään toisistaan. Tämä on tarpeen etenkin yksityisillä elinkeinonharjoittajilla ja henkilöyhtiöillä, joiden liiketoiminnan tulo on pidettävä erillään henkilökohtaisesta tulosta. Ossa on kuvannut tulolähdejaon keskeiseksi piirteeksi varojen ja velkojen sekä menojen ja tulojen kohdistamisen oikeisiin tulolähteisiin.¹³⁷ Verovelvolliselle suurin ero sovellettavien lakien välillä liittyy tulolähteen aikaisempien vuosien tappioiden vähentämiseen sekä tulosta mahdollisesti tehtävien muiden vähennysten määrään.

Tulolähdejako koskee myös yrityksiä. Liiketoimintaa harjoittavien yhtiöiden elinkeinotulolähteen ulkopuoliset tulot koostuvat pääosin kiinteistöjen vuokratuloista sekä passiivisista sijoituksista arvopapereihin. Näitä tuloja verotetaan tuloverolain perusteella. Elinkeinooverolain ollessa pääsääntöinen sovellettava laki yrityksille, ovat tästä pääsäännöstä poiketen asunto-osakeyhtiöt, kiinteistöosakeyhtiöt sekä arvopaperien hallintaa varten perustetut holdingyhtiöt tuloverolain mukaan verotettavia. Yhtiöllä voi olla myös maatalouden tulolähde, mutta sen käsittely kuuluu tutkielman rajauksen ulkopuolelle.

¹³⁷ Ossa, 2018 s. 126.

4.2. Hallituksen esityksen (HE 172/1967) perusteluista

Elinkeinoverolain säätämistä, kuten muutakin lainsäätämistä, on ymmärrettävä kytkettynä säätämisen aikaan ajankohtaiseen yhteiskunnalliseen tilanteeseen ja politiikkatavoitteisiin. Elinkeinoverolain säätäminen kytkeytyi jo liikeverotuksen uudistamistoimikunnan mietinnössä ennen muuta talouspoliittisesti ajankohtaisiin kysymyksiin työllisyyden ja tuotannon välisestä yhteydestä, ylipäänsä verotuksen rooliin talouspolitiikan instrumenttina, oman ja vieraan pääoman erilaiseen verokohteluun sekä yleisemmin rahoitusmarkkinoiden toimintaan, jotka tuolloisessa Suomessa olivat hyvin toisenlaiset kuin tänä päivänä.¹³⁸

Elinkeinoverolaki oli sikäli poikkeuksellinen laki, että sen pohja toimi osaltaan looginen ja talouden lainalaisuuksia tavoitteleva niin kutsuttu meno-tulo -teoria. Lain tuli olla talouspoliittisia tavoitteita tukeva ja rakentua siksi loogisesti taloustieteellisen ajattelun pohjalta. Laki ei toki noudata orjallisesti teoriaa, eikä liioin vastaa täysin onnistuneesti edes sille asetettuihin talouspoliittisiin tavoitteisiin, mutta epätäydellisyydessäänkin se oli säätämisaikanaan teoriapohjansa ansiosta poikkeuksellinen laki. Lain teoriapohjan tuntemista ja tunnustamista lakia tulkittaessa on ainakin oikeuskirjallisuudessa korostettu, jotta lainsäätäjän tarkoitusta ei lakia tulkittaessa unohdetaisi.¹³⁹ Teoriapohjan on nähty myös sujuvoittavan lainsäätämistä, sillä varhaisessa valmisteluvaiheessa tehtyä valintaa vahvasti teoriaan nojaavasta kokonaisuudesta ei enää myöhemmissä vaiheissa kyetty tehokkaasti haastamaan tai merkittävästi muuttamaan.¹⁴⁰

Kasvuhakuisuus on yleisesti todettu olevan elinkeinoverolain yksi keskeisimpiä tavoitteita. Liikeverotuksen uudistamistoimikunnan asettamispäätöksestä (Kom. 66:B 86, s. 1) alkaen kasvuhakuisuus on ollut tiiviisti tavoitteistossa mukana. Lainvalmistelijoiden tavoittelemaa kasvua on pidetty tosin luvalla sanoen perin maltillisena, sillä valittujen sanamuotojen mukaan laki ei saanut ainakaan haitata kasvua.¹⁴¹

Yksi tunnistettu keino vauhdittaa kasvua oli yritysten toiminnan suuntaaminen uusille aloille. Kokonaistaloudellisesti kansantalous hyötyisi mikäli, tuolloin vielä huomattavasti yksipuolisempi, elinkeinorakenne monipuolistuisi. Lievä tai kokonaan puuttumaan jäänyt

¹³⁸ Andersson ym. 2012, s. 1.

¹³⁹ Andersson ym. 2012, s. 11.

¹⁴⁰ Voipio 1979, s. 59.

¹⁴¹ Voipio 1979, s. 52.

tulolähdejako olisi edistänyt tavoitetta vähentäen verotuksen raja-aitoja yritysten uusien ja vanhojen toimialojen välillä. Näin ei kuitenkaan käynyt. Voipio on ansiokkaasti verrannut kuinka lakia valmistelevan komitean mietintö (Kom. 66:B 86 s. 11) piti sisällään vielä tulolähdejaon muuttamiseen pyrkiviä perusteluja, mutta kuinka ne eivät löytyneet enää hallituksen esityksestä (HE 172/67, s. 5).¹⁴²

Hallituksen esityksessä ehdotettiin jokainen verovelvollisen itsenäinen liike tai ammatti muodostaa oman tulolähteensä. Tulolähteen määritelmän viitataan vastaavan oikeuskäytännössä muodostunutta tulolähdekäsitettä. Hallituksen esityksen perusteluiden mukaan lakiehdotuksen 5 §:n 1 kohdan säännöksestä johtuu, että vaihto-, rahoitus- ja sijoitusomaisuudesta saadut tulot kuuluvat liikkeen muodostamaan tulolähteeseen.¹⁴³

Esityksessä todetaan, että verotuskäytännössä on ollut jossakin määrin epäselvyyttä siitä, milloin kiinteistön on katsottava kuuluvan elinkeinon muodostamaan tulolähteeseen. Todettakoon, että tämä problematiikka ei ole suinkaan poistunut lain voimaantuloa seuranneina vuosikymmeninä.

Kiinteistöjen rajanveto-ongelmaa on ehdotuksessa pyritty hillitsemään ja epäselvyydet on pyritty poistamaan. Esityksessä todetaan, että mikäli kiinteistö käytetään välillisesti tai välittömästi elinkeinotoimintaa edistäviin tarkoituksiin, kuuluu kiinteistö liikkeen tai ammatin muodostamaan elinkeinotulolähteeseen. Säännökseen liittyy yksinomaisuuden tai pääasiallisuuden kriteeri. Esimerkkeinä käyttötarkoituksesta käytetään muun muassa tehdas- ja työpajatoimintaa sekä merkittävä huomiona myös henkilökunnan asunto- tai sosiaalitarkoituksia. Perusteluissa näille sosiaalisille tarkoituksille annetaan painoarvoa ja niiden todetaan edistävän yritysten toimesta tapahtuvaa sosiaalisesti merkittävää asuinrakennusten rakentamista.¹⁴⁴ Esityksellä ja sen perusteluilla oli näiltä osin siis myös vahvasti asuntopoliittisia tavoitteita.

Tulolähdejakoja säädettäessä säännösten muotoutumiselle oli suuri merkitys kuntien taloudellisella asemalla. Tämä ilmenee perusteluista esimerkiksi siten, että edellä mainitusta tarkennuksesta huolimatta, että tietyt elinkeinotoimintaan liittyvät kiinteistöt kuulu-

¹⁴² Voipio 1979, s. 54.

¹⁴³ HE 172/1967

¹⁴⁴ HE 172/1967

vat elinkeinotulonlähteeseen, todetaan kyseisen kiinteistön tuottoa vastaavan osan tulonlähteen tuloksesta edelleen kuitenkin katsottavan kiinteistötuloksi ja verotettavan kiinteistön sijaintikunnassa. Toisena esimerkkinä siirto liiketoiminnan kehittämisrahastoon todettaisi tehtäväksi kunnallisessa verotuksessa tulolähteittäin, mikä olisi siis kunnille veronsaajana edullisempaa.¹⁴⁵

4.3. Vuoden 1992 muutokset

Tulolähdejako oli perinteisesti tarkoittanut omaa tulolähdettä verovelvollisen jokaiselle itsenäiselle liikkeelle tai ammatille. Jo vuonna 1983 laki muuttui kuitenkin siten, että liiketoiminnat yhdistyivät yhdeksi tulolähteeksi kuitenkin siten, että ammattitoiminta jäi tämän liiketoimintatulonlähteen ulkopuolelle.¹⁴⁶

Lakiehdotus elinkeinoverolain muuttamiseksi (HE 203/1992) oli ehdotuksen perustelujan mukaan *”osa pääomatulojen verotuksen ja yritysverotuksen uudistusta, jonka tavoitteena on pääomatulojen verotuksen ja yritysverotuksen kehittäminen entistä yhtenäisemmäksi ja neutraalimmaksi”*¹⁴⁷

Vuoden 1992 elinkeinoverolain sekä tuloverolain muutosehdotuksissa esitettiin tulolähdejako muutettavan radikaalisti. Ehdotusten mukaisesti kaikki elinkeinotoiminta muodostaisi enää yhden yhteisen tulolähteen. Maatalous erotettaisiin edelleen omaksi tulolähteekseen ja sen laskentaan sovellettaisiin elinkeinotoiminnasta poikkeavia omia säännöksiään. Näiden ulkopuolelle jäävät tulot kuuluisivat henkilökohtaiseen tulolähteeseen, jota verotetaan tuloverolain mukaisesti. Ehdotukset muokkaisivat tulolähdejaon kolmi-osaiseksi vastaamaan tuloverolain, elinkeinoverolain ja maatilatalouden tuloverolain soveltamisaloja.

Tuloverolain muutoksen perusteluissa (HE 200/1992) todetaan aikaisemman tulolähdejaon perustuvan sekä historiallisiin syihin, että ennen muuta veronsaajien aseman turvaamiseen. Vuonna 1992 ehdotetuissa verolakien muutoksissa veronsaajien asema järjestettäisiin perustelujen mukaan siten uudennlaiseksi, että tulolähdejako ei olisi enää tarpeen vain veronsaajien etujen turvaamiseksi.

¹⁴⁵ HE 172/1967

¹⁴⁶ Andersson ym. 2012, s. 49.

¹⁴⁷ HE 203/1992 s. 3.

Pääasiallinen painoarvo tulolähdejaon olemassaolon säilyttämiseksi perusteluissa annetaan lähinnä valtionverotuksessa tarvittavalle ja valtiota veronsaajana puolustavalle tavoitteelle pitää eri taloudellisten toiminnot erillään omina laskentayksiköinään. Näin ollen kantavaksi ja keskeiseksi perusteluksi tulolähdejaolle onkin jäänyt verotuksen käytännön toteuttaminen.¹⁴⁸ Koska tämä käytännön tarve näyttäytyy vain luonnollisten henkilöiden verotuksessa, on entistä vähemmän, jos ollenkaan, perusteita sille, miksi tulolähdejako säilyy myös yhteisöjen verotuksessa.

Edelleen perustelujen mukaan yhteisöjen verotuksessa tulolähteiden erottamisella toisistaan ei olisi enää vastaavaa merkitystä kuin henkilöverotuksessa. Täytyy muistaa, että ehdotettu uudistus liittyi kiinteästi nimenomaan ansiotulojen ja pääomatulojen erottamiseen paremmin toisistaan. Yhteisöjen verotuksessa niiden tulosta ei jaeta verotettavaksi eri tulolajeina, vaan kaikkeen verotettavaan tuloon kohdistuu yhteinen verokanta. Perusteluissa muistetaan kuitenkin muistuttaa, että yhteisöjä koskevasta tulolähdejaosta *ei voida tässä vaiheessa kokonaan irtaantua*, koska ne voivat harjoittaa toimintoja, joiden syntyvät tulokset lukeutuvat eri verolakien mukaan verotettaviksi. Perusteluiden toteamus antaa ainakin epäsuorasti ymmärtää, että selvä kehityssuunta on muokata verojärjestelmää siten, että ainakin yhteisöjen osalta tulolähdejaosta tultaneen joskus tulevaisuudessa luopumaan.

Jäljelle jäävien perusteluiden osalta onkin pidetty selvänä, että etenkin osakeyhtiöitä silmällä pitäen tulolähdejaon funktio on korkeintaan verokeinottelun ehkäisemisessä. Tämän lisäksi on myös nostettu esiin ajatus, että täydellinen luopuminen tulolähdejaosta ja näin ollen nykyisten tulolähteiden yhdistäminen voisi johtaa verotuksen neutraliteettiongelmiin tapauksissa, joissa osakeyhtiöön on kertynyt sen varsinaisen liiketoiminnan ulkopuolisia varoja ja niistä juontuvia tuloja merkittävässä määrin.¹⁴⁹

Radikaaleistakin muutoksista huolimatta elinkeinoverolaki säilyi edelleen perusperiaatteiltaan samana. Yhteisöjen osalta elinkeinotoiminnan, maatalouden ja yhteisön muun toiminnan verotettavat tulot laskettaisiin edelleen erikseen eikä yhden tulolähteen tappiota saisi vähentää toisen tulolähteen tuloksesta. Yhteisölle voisi siis edelleen syntyä verotettavaa tuloa, vaikka yhteisön tulolähteiden yhteenlaskettu tulos olisi negatiivinen.

¹⁴⁸ Ossa, 2018 s. 125.

¹⁴⁹ Ossa, 2018 s. 127.

Andersson on todennut, että elinkeinoverolaki perustuu muutosten jälkeenkin laajaan, tai jopa entistä laajempaan, tulokäsitteeseen sekä on säilyttänyt edelleen luonteensa menotulo –teoriaan pohjautuvana elinkeinotulon laskentasäädöksenä. Elinkeinoverolain 2 §:n uudistuminen ei myöskään aiheuttanut muutoksia esimerkiksi siihen, mitä on oikeuskäytännön perusteella voimassa.¹⁵⁰ Tästä huolimatta vuonna 1993 voimaan tullutta uudistusta voidaan perustellusti pitää selvänä askeleena tulolähdejaon mahdolliselle tulevalla poistumiselle. Tätä ajatusta tukee toteamus, jossa viitataan mm. valtiovarainministeriön työryhmä mietintöön (VM 2002:12 s. 138), että ”*yhteisöjen kohdalla tulolähdejaolle on enää vaikea löytää päteviä perusteluja*”.¹⁵¹

Wikström on ollut muutospaineen osalta paljon suurempi kritiikissään. Hän on muistuttanut elinkeinoverolain muutosten liittyvät kiinteästi talouden rakenteiden muutoksiin ja todennut, että tästä liitynnästä johtuen lakia onkin paikkailtu vuosien mittaan useasti. Yksittäinen paikkailu on Wikströmin mukaan murentanut elinkeinoverolain johdonmukaista systematiikkaa ja tehnyt säännöstöstä jopa lakiteknisesti kelvottoman lain, joka kaipaisi todellista kokonaisuudistusta.¹⁵²

¹⁵⁰ Andersson ym. 2012, s. 4.

¹⁵¹ Andersson ym. 2012, s. 50.

¹⁵² Wikström 2015, s. 328 (Wikström – Miksi verotus muuttuu? Teoksessa: Oikeuden ja talouden rajapinnassa, toim. Ulla-Maija Mylly, Patrik Nyström, Tuija Viinikka)

5. Muutospaineet

Verojärjestelmään kohdistuvien muutospaineiden on sanottu perustuvan aina siihen, että voimassa oleva lainsäädäntö ei ole joltain osin optimaalinen.¹⁵³ Elinkeinoverolain muutospaineita voidaan tunnistaa useampia, mutta tiivistäen ne voidaan jakaa karkeasti kahteen koriin. Ensinnäkin muutokseen ajaa jo lain säätämisestä asti tiedossa ollut tulolähdejaon rajaveto-ongelma. Rajanveto-ongelmat eri verolakien soveltamisalojen välillä ovat olleet olemassa koko elinkeinoverolain olemassaolon ajan. Toki on todettava, että erilaiset rajanveto-ongelmat ovat aina elimellinen osa verolakien tulkintaa ja soveltamista. Toiseksi tunnistettavaksi kokonaisuudeksi muutospaineista voidaan nostaa kansainvälistymiskehityksestä tai vielä tarkemmin talouden kansainvälistymisestä ja kiristyneestä kansainvälisestä kilpailusta kumpuavat muutospaineet. Edelleen tämäkin ilmiö koskee laajemmin yritysverotusta ja verotusta yleisesti, mutta näkyy yhtä kaikki selkeästi myös elinkeinoverotuksen muutospaineena.

Yksi keskeinen rajanveto-ongelmien aiheuttaja on tulkinta siitä, mitä elinkeinotoiminnalla tarkoitetaan. Elinkeinoverolaissa asia tyydytään toteamaan lain 1 §:n 2 momentissa siten, että elinkeinotoiminnalla tarkoitetaan liike- ja ammattitoimintaa. Laki ei niin ikään kuitenkaan määrittele sitä, mitä liiketoiminnalla tai ammattitoiminnalla tarkoitetaan. Lainsäätäjä jätti käsitteet määrittelemättä siinä oletuksessa, että niiden sisältö on verrattain vakiintunut luottaen siihen, että tarvittavat tarkennukset hoituvat oikeuskäytännössä. Tämä on johtanut siihen, että ratkaisut siitä mikä lasketaan elinkeinotoiminnaksi ja mikä ei, joudutaan tekemään ns. arvoasetelmin in casu.¹⁵⁴ Esimerkiksi osakeyhtiöiden osalta tulolähdejako aikaansaa kiperiä tulkintatilanteita, jotka voivat johtaa yhtiölle ennakoimattomiin veroseuraamuksiin, joista aiheutuu pahimmillaan jopa todellisia likviditeettihaasteita.¹⁵⁵ Elinkeinotoiminta elää myös vahvasti ajassa. Sen minkä 1960-luvun lopulla ajateltiin olevan elinkeinotoimintaa ja minkä sen ulkopuolista voidaan nähdä eläneen ja kehittyneen aivan yhtä suurin harppauksin kuin yhteiskunnan ylipäänsä. Rahoituksen kehittyminen, entistä monimutkaisemmat rahoitusinstrumentit, koukeroiset yhtiörakenteet ja tavat hallita liiketoiminnan riskejä ovat hämärtäneet rajaa perinteisen elinkeinotoiminnan ja muun toiminnan välillä.

¹⁵³ Niskakangas 2011, s. 52.

¹⁵⁴ Andersson ym. 2012, s. 16.

¹⁵⁵ Ossa 2018 s. 127.

Erityinen tyyppitilanne rajanveto-ongelmissa on muodostunut kiinteistöliiketoiminnan osalta. Jo varhaisessa vaiheessa elinkeinoverolain säätämisen jälkeen Voipio on moittinut lainvalmistelua haparoivaksi nimenomaan kiinteistö- ja asunto-osakeyhtiöitä koskevien rajanveto-ongelmien johdosta. Ongelmaksi hän nostaa erityisesti sen, että lakia säädettiin käytännössä perusteluiden kanssa ilman, että varsinaiseen lakitekstiin olisi kirjattu tarkkaa oikeusohjetta.¹⁵⁶ Kiinteistö liiketoiminnan osalta alkuperäisen elinkeinoverolain perusteluissa todettiin, että laajaa kiinteistön vuokraustoimintaa voidaan oikeuskäytännön mukaisesti pitää elinkeinotoimintana.

Kiinteistöliiketoiminta on kehittynyt suurin harppauksin elinkeinoverolain voimassaoloaikana. Pääomavaltaisena alana kiinteistöliiketoiminta saattaa hätäisesti tulkiten vaikuttaa helposti matalan riskin ja niin kutsutun laiskan rahan sijoitustoiminnalta, joka ei useinkaan täyttäisi vaadittavia elinkeinotoiminnan tunnusmerkkejä. Nykyaikainen kiinteistö-sijoittaminen, -kehittäminen ja -vuokraaminen on kuitenkin mitä suurimmassa määrin liiketoimintaa, jota harjoittaan aktiivisesti riskejä ottaen ja kaikkea muuta kuin passiivisena liiketoimintana. Näin ollen pelkkä oikeuskäytännön suoma mahdollisuus lukea laajamittainen vuokraustoiminta elinkeinotoiminnaksi ei ole riittävä kiinteistöliiketoiminnan tosiasiallista asiointilaa huomioiva oikeustila.

Talouden kansainvälinen kilpailu ja sen jatkuva kiristyminen on muuttanut lainsäätäjän tapaa säätää lakeja. Aiemmasta puhtaasti instrumentalistisesta tavasta käsittää ja toteuttaa lainsäädäntöä on ollut pakko liikkua kohti talouden reunaehtoja noudattavaa lainsäädäntöä. Elinkeinoverolain kehitys on säätämisestään asti ollut vahvasti kiinnittynyt talouden kehitykseen. Se on tästä johtuen mahdollisesti vahvimmin kansainvälisille vaikutteille ja myös verokilpailulle altis.¹⁵⁷ Elinkeinoverolailla oli jo säätämisvaiheessaan instrumentalistisesta ajattelusta poikkeava, talousteoreettinen meno-tulo –teoriaan perustuva pohja. Pohjaan puhkottiin kuitenkin alusta asti myös aukkoja, sillä lakia ei säädetty puhtaasti talousteoreettisesta näkökulmasta, vaan paikkansa saivat muun muassa veronsaajien etuja puolustanut tulolähdejako.

¹⁵⁶ Voipio 1979, s. 64.

¹⁵⁷ Wikström 2015, s. 328 (Wikström – Miksi verotus muuttuu? Teoksessa: Oikeuden ja talouden rajapinnassa, toim. Ulla-Maija Mylly, Patrik Nyström, Tuija Viinikka)

Kansainvälistä verokilpailua käydään pääosin verokantojen alhaisuudella. Yhtä lailla kilpailuasetelmiin vaikuttavat kuitenkin myös verojärjestelmän läpinäkyvyys, yksinkertaisuus, ymmärrettävyys sekä ennustettavuus. Kansainvälisesti vähän käytetty ja selviä rajanveto-ongelmia luova tulolähdejako on omiaan heikentämään ainakin veroratkaisujen ennustettavuutta sekä lain systematiikan ymmärrettävyyttä. Verotuksen ennakoimattomuus arvioidaan yhdeksi riskiksi muiden joukossa ja lisääntyessään riskeillä on työntövaikutusta pitää potentiaalinen liiketoiminta pois Suomesta. Viime vuosina Suomessa on nähty voimakasta kansainvälistymistä etenkin kiinteistömarkkinoilla. Useat ulkomaiset kiinteistösijoitusyhtiöt ovat hankkineet portfolioihinsa suomalaisia kiinteistöjä. Vaikka kansainvälisen houkuttelevuuden voidaan ainakin näin suhdannehuipulla nähdä olevan suhteellisen hyvässä kunnossa, on verotuksen moninaisesta kilpailukyvyistä silti syytä huolehtia.

Valtiovarainministeriö on lähettänyt lausunnoille ehdotuksen elinkeinoverolain, tuloverolain sekä muutaman muun verolain muuttamiseksi. Luonnoksen yleisperusteluissa todetaan tulolähdekäsitteen olevan kansainvälisessä vertailussa harvinainen. Edelleen perusteluissa todetaan, että varsinkaan yhteisöverotukseen ei yleensä sisälly tulolähdettä vastaavaa käsitettä. Vertailussa on tarkasteltu Ruotsin, Iso-Britannian, Saksan ja Norjan lainsäädäntöä, jotka kaikki voidaan nähdä Suomen kannalta relevanteiksi verrokkimaiksi. Vastaavasti EU:n yritysverotusta koskevien direktiivien todetaan soveltuvan yhteisöjen verotukseen riippumatta siitä, onko jäsenvaltiossa tulolähdejako käytössä vai ei.¹⁵⁸ Lakiehdotuksen tavoitetta saada Suomen verojärjestelmä lähemmäs tärkeimpiä verrokkimaita on jatkuvasti kansainvälistyvän liike-elämän kannalta suotuista kehityssuunta.

Wikström on korostanut elinkeinoverolain herkkyyttä kansainväliselle verokilpailulle. Hän käyttää malliesimerkkinä lakia elinkeinotuloverolain muuttamiseksi (717/2004), jossa säädetty tuotantopanosten luovutushintojen vapautus verosta ei istu yksin elinkeinoverolain aikaisemminkin todetun laajan tulokäsitteen kanssa. Wikström kuvaa värikäästi kuinka ”*ei ole helppoa keksiä EVL:n systematiikkaan huonommin sopivaa säännöstöä*”. Vastaukseksi vaivatta lainvalmistelusta läpi uineen systematiikkaa romuttavan muutoksen menestykselle hän antaa verokilpailun, jolla verovapautta hallituksen esityksessä perusteltiin.¹⁵⁹

¹⁵⁸ Lausunnoille lähetetty luonnos hallituksen esitykseksi laeiksi elinkeinotulon verottamisesta annetun lain, tuloverolain ja eräiden muiden lakien muuttamisesta (Luonnos 22.3.2018) s. 12.

¹⁵⁹ Wikström 2015, s. 328 (Wikström – Miksi verotus muuttuu? Teoksessa: Oikeuden ja talouden rajapinnassa, toim. Ulla-Maija Mylly, Patrik Nyström, Tuija Viinikka)

Aikanaan vahvasti talousteoriaan pohjannut laki, joka ainakin periaatteessa oli yksittäisistä instrumentalistista pyrkimyksistä vapaa ja tiivistä talouden lainalaisuuksista vaikuttensa ottanut, onkin menettänyt ajan kuluessa ehyen systematiikkansa kansainvälisen kilpailun vaikutteiden alla.

5.1. Oikeustapauksia rajanveto-ongelmista

5.1.1. KHO:2013:69

Tapauksessa KHO:2013:69 oli ratkottavana kysymys siitä, että oliko rahasto-osuuksia hankkineen ja myöhemmin osuudet elinkeinotoimintansa jatkuvuuden turvaamiseksi myyneen ja myynnistä saaduilla varoilla elinkeinotoimintaa rahoittaneen yrityksen verotuksessa käsiteltävä kyseisiä rahasto-osuuksien myyntejä elinkeinotoimintaan kuuluvina EVL:n mukaisesti verotettavina tapahtumina vai yrityksen muun toiminnan tuloina ja TVL:n mukaisesti verotettavina. Yritykselle koitui myynnistä luovutustappiota ja lainvalinnalla oli merkitystä syntyneiden tappioiden vähennyskelpoisuuteen ja vähennyksen kohdistamiseen. Elinkeinotoimintaan luettavan rahoitusomaisuuden tappiot voidaan vähentää muun elinkeinotoiminnan tuloksesta, mutta yhtiön muuhun toimintaan kuuluva sijoitustoiminta käsitellään tuloverolain mukaisena omana tulolähteenään, eikä sen tappioita saa kohdistaa elinkeinotoiminnan menoksi.

Verotuksen oikaisulautakunta hylkäsi yhtiön oikaisuvaatimuksen katsoen, että yhtiön sijoituksien tappiota ei hyväksytty elinkeinotoiminnan menoksi. Päätöstään lautakunta perusteli mm. sillä, että yhtiö oli kirjannut rahasto-osuudet kirjanpidossaan sijoituksiksi. Lisäksi lautakunta antoi merkitystä sille, että yhtiö oli omistanut osuudet yli vuoden ajan eli pidempään kuin yksi tilikausi. Edelleen todettiin yhtiön rahoitusomaisuuden olleen selvästi yhtiön vierasta pääomaa suurempi, jolle ilmeisesti annettiin merkitystä arvioitaessa rahasto-osuuksien myynnin todellista tarvetta ja merkitystä elinkeinotoiminnan rahoittamiseksi. Oikaisulautakunta myös poissulki ratkaisussaan vaihtoehdon, että yrityksen sijoitustoiminta oltaisiin voitu lukea elinkeinotoiminnaksi sen riittävän aktiivisuuden johdosta. Muutosta hakenut yhtiö ei tosin tiettävästi ollut näin väittänytäkään. Oikaisulautakunta totesikin, että yhtiön harjoittama sijoitustoiminta on yhtiön muun toiminnan eli

henkilökohtaisen tulolähteen toimintaa, jonka verotus toimitetaan tuloverolain säännösten mukaisesti eli näin ollen yhtiö ei voi vähentää sijoitusrahasto-osuuksien luovutustappiota elinkeinotoiminnan menona.

Hallinto-oikeus hylkäsi niin ikään yhtiön valituksen asiassa. Hallinto-oikeus perusteli ratkaisuaan sillä, että lähtökohtaisesti arvopaperit voivat kuulua rahoitusomaisuuteen ainoastaan yhden tilikauden ajan. Lisäksi nyrkkisääntönä on pidetty rajausta, että tällaiset rahoitusomaisuudeksi luettavat lyhytaikaiset sijoitukset eivät saisi ylittää yrityksen lyhytaikaisen vieraan pääoman määrää. Kuten edellä jo oikaisulautakunnan perusteluissa todettua, kyseisessä tapauksessa rahasto-osuuksia oli omistettu yli yhden tilikauden ja niiden arvo oli suurempi kuin yrityksen lyhytaikainen vieras pääoma. Hallinto-oikeus piti yhtiön rahasto-omistuksia pitkäaikaisina sijoituksina, eikä nähnyt niiden myyntiä yhtiön hyvän varallisuusaseman huomioon ottaen tarpeellisena yhtiön menojen kattamiseksi. Lisäksi hallinto-oikeus totesi, että yhtiö ei esittänyt vaatimuksensa tueksi näyttöä myyntitulosten käyttämisestä nimenomaisesti elinkeinotoiminnan rahoittamiseen.

Yhtiö haki ja sai valitusluvan korkeimpaan hallinto-oikeuteen. Valituksessaan yhtiö vaati edelleen, että sijoitusrahasto-osuuksien myynnistä syntyneet luovutustappiot hyväksytään elinkeinotoiminnan tulolähteen menoksi.

Yhtiö perusteli vaatimustaan sillä, että vuonna 2009 päättyneenä tilikautena sen toiminta koki romahduksen, jolloin liikevaihdon puolittuessa toiminnan muut kulut pysyivät lähes samalla tasolla. Yhtiö perusteli myyneensä sijoitusrahasto-osuuksia osittain sen takia, että aikaisemman tilikauden tuloksen muodostaneista myyntisaatavat eivät olleet vielä tosiasiassa yrityksen käytettävissä ja yhtiön oli myytävä rahasto-osuuksiaan elinkeinotoiminnan työntekijöiden palkkojen ja muiden kulujen kattamiseksi. Yhtiön liikevaihdon romahtamisen syynä oli sen pääasiakkaana olleen kaivostoiminnan keskeytyminen. Tätä keskeytystä kesti yhteensä vuoden ja seitsemän kuukautta, jonka aika yhtiö tarvitsi mm. rahoitusosuuksien myynnistä saamiaan varoja elinkeinotoiminnan juoksevien menojen hoitamiseen, jotta kaivoksen aloittaessa uudestaan toimintansa yritys olisi mahdollisimman nopeasti valmis tarjoamaan palvelujaan sille.

Korkein hallinto-oikeus hyväksyi yhtiön valituksen. Korkein hallinto-oikeus totesi yrityksen käsitelleen kyseisiä rahasto-osuuksia veroilmoituksessaan käyttöomaisuutena. Sijoituksilta puuttui kuitenkin sellainen toiminnallinen yhteys yrityksen toimialaan, joka oli

kuljetus- ja maansiirtotoiminta, että niitä voitaisi automaattisesti pitää yrityksen elinkeinotoimintaan kuuluvana käyttöomaisuutena. Näin ollen asian ratkaisu keskittyi sen pohtimiseen, voidaanko sijoituksia pitää yrityksen rahoitusomaisuutena.

Elinkeinoverolain 9 §:n mukaiseksi rahoitusomaisuudeksi luetaan elinkeinotoiminnassa kertyneet ja tilapäisesti arvopapereihin sijoitetut varat. Merkitystä näytetään annetun nimenomaan sijoitusten tilapäisyydelle. Korkein hallinto-oikeus totesikin, että tällaisten varojen pidempiaikainen sijoittaminen voidaankin mahdollisesti tulkita kuuluvan tuloverolain mukaisesti verotettavan tulolähteen alle. Huomionarvoista on, että korkein hallinto-oikeus ei kuitenkaan todennut näin tapahtuvan automaattisesti sijoitusten ollessa tavanomaista tilapäistä sijoitusta pidempiaikaisia. Edes yhdessä sen seikan kanssa, että yrityksen pankkisaamiset olivat selkeästi sen lyhytaikaisempia velkoja suuremmat, korkein hallinto-oikeus ei katsonut tehtyjä sijoituksia voitavan luokitella oikeaan tulolähteeseen. Korkein hallinto-oikeus ei ollut siis hallinto-oikeuden tavoin valmis perustamaan ratkaisuaan yksin näihin seikkoihin.

Sen sijaan Korkein hallinto-oikeus antoi painoarvoa yrityksen tosiasialliselle tilanteelle, jossa yhtiön rahasto-osuuksien ei voitu katsoa olevan yrityksen liiketoimintaan verrattuna mitenkään poikkeuksellisen suuria, vaikka ne kohosivatkin suuremmiksi kuin yrityksen lyhytaikaiset velat. Korkein hallinto-oikeus totesi lisäksi yrityksen osoittaneen sen tarvinneen sijoittamiaan rahoja taloudellisesta tilanteesta selvittääkseen. Korkeimman hallinto-oikeuden perusteluissa annettiin selvästi painottunut merkitys olosuhteille, joiden perusteella rahastosijoituksia oli pidettävä yrityksen elinkeinotoiminnan rahoitusomaisuutena.

Oikeustapaus on malliesimerkki tulolähdejaon aiheuttamasta oikeudellisesta epävarmuudesta. Korkein hallinto-oikeus, hallinto-oikeus ja yritys itse päätyivät kaikki kolme pitämään rahasto-osuuksia eri omaisuuslajiin kuuluvana, vaikkakin Korkeimman hallinto-oikeuden kanta sen kuulumisesta rahoitusomaisuuteen ja yrityksen oma kanta sen kuulumisesta käyttöomaisuuteen päätyvät tulolähdejaon kannalta samaan tulolähteeseen kuuluvaksi.

Yrityksen kannalta tällainen oikeudellinen epävarmuus on vahingollista. Yritys on sinänsä hoitanut asiansa mallikkaasti. Se on varautunut heikompiin aikoihin rakentamalla rahasto-osuuksista puskuria, jolla esimerkiksi on voitu välttää mahdollisuuksien mukaan

lomautuksen ja irtisanomiset sekä pystytty huolehtimaan elinkeinotoiminnan jatkuvuudesta yli aallon pohjan. Elinkeinotoiminnan yleisenä tunnusmerkinäkin pidetään muun ohessa mm. jatkuvuutta. Vaikka tapauksessa sijoitustoiminta ei täyttänyt, eikä sen esitettykään täyttävän, elinkeinotoiminnan tunnusmerkkejä, voi kuitenkin perustellusti nähdä yhteyden tehtyjen rahastosijoitusten ja yrityksen elinkeinotoimintansa jatkuvuuden varmistamisen välillä. Tällaisen yhteyden voisi mielestäni nähdä hyvinkin puolustavan jopa sellaisenaan sijoituksen riittävää yhteyttä yrityksen elinkeinotoimintaan.

Viisaasti huonompiin aikoihin varautunut yritys ei pystynyt vaikuttamaan siihen, milloin nämä heikommat ajat iskevät kohdalle. Yrityksen liiketoiminnan suvantovaihe ja tehtyjen rahastosijoitusten arvon alentuminen ajoittuivat samalle ajalle. Yrityksen oli tosiasiallisen tilanteensa takia realisoitava tappiolle päätyneet sijoituksena ja tässä kohden tulkinta, jonka mukaan nämä tappiot olisi pitänyt käsitellä eri tulolähteessä kuin realisoimisella turvattu elinkeinotoiminta, olisi ollut yleisen oikeustajun vastainen.

Verojärjestelmän ennustettavuuden, selkeyden ja ymmärrettävyyden kannalta tällainen epävarma oikeustila ei ole ihanteellinen. Myös järjestelmän hallinnollinen tehokkuus on tuu rajanveto-ongelmien takia. Pitkä oikeusprosessi ja lopulta vielä yrityksen itsenä maksettavaksi jääneet oikeuskulut muutoin positiivisesta loppuratkaisusta huolimatta syövät verojärjestelmän legitimitettä.

5.1.2. KHO:2014:36

Tapauksessa KHO:2014:36 pohdittavana oli, voidaanko elinkeinotoimintaa harjoittaman osakeyhtiö B:n täysin omistaman kiinteistöyhtiö A:n, joka tiloja osakeyhtiö B käytti omaan elinkeinotoimintaansa, tappioita vahvistaa elinkeinotulolähteeseen kuuluvaksi. Kiinteistöyhtiö A:n tappio oli verotusta toimittaessa vahvistettu tuloverolain mukaan verotettavan henkilökohtaisen tulolähteen tappioksi ja verotuksen oikaisulautakunta oli hylännyt yhtiön vaatimuksen, jolla kahden verovuoden tappioita vaadittiin vahvistettavan elinkeinotulolähteeseen kuuluviksi.

Myös hallinto-oikeus hylkäsi yhtiön vaatimuksen. Kiinteistöyhtiö A ei ollut perinyt kyseiseltä kahdelta vuodelta lainkaan vastiketta tilojaan käyttäneeltä ja kiinteistöyhtiön ko-

konaan omistaneelta osakeyhtiö B:ltä. Hallinto-oikeus muistutti perusteluissaan, että keskinäisen kiinteistöosakeyhtiön ei vakiintuneen oikeus- ja verotuskäytännön mukaan katsota harjoittavan elinkeinotoimintaa ja näin ollen sen verotus toimitetaan tuloverolain mukaisesti. Hallinto-oikeus ei antanut merkitystä sille, että mikäli osakeyhtiö B olisi maksanut kiinteistöyhtiö A:lle korkeampia vastikkeita ja näin pienentänyt A:n tappiota, olisi samalla osakeyhtiö B:n verotettava tulos pienentynyt samassa suhteessa. Hallinto-oikeus totesi myöskin, että kiinteistöyhtiö A ja osakeyhtiö B ovat eri verovelvollisia, joten kiinteistöyhtiö A:han ei sovellu EVL:n 53 §, jossa säädetään kiinteistön kuulumisesta elinkeinotulolähteeseen. Tässä suhteessa hallinto-oikeus ei antanut merkitystä sille, että kiinteistöyhtiö A:n osakkeet kuuluivat osakeyhtiö B:n elinkeinotoiminnan varoihin ja osakeyhtiö B käytti tiloja elinkeinotoimintaansa.

Kiinteistöyhtiö A valitti asiasta Korkeimpaan hallinto-oikeuteen. Korkein hallinto-oikeus myönsi valitusluvan ja kumosi ratkaisussaan hallinto-oikeuden ja verotuksen oikaisulautakunnan päätöksen asiassa. Korkein hallinto-oikeus päätyi ratkaisussaan siihen, että koska kiinteistöyhtiö A:n tiloja oli käytetty sen emoyhtiönä toimineen osakeyhtiö B:n liiketoiminnassa, oli yhtiöillä sellainen liiketoiminnallinen yhteys, että kiinteistöyhtiö A:n tulos oli laskettava EVL:n 1 §:n mukaisesti elinkeinotoiminnan tulolähteenä.

Ratkaisussa Korkein hallinto-oikeus näyttä jättäneen vähemmälle painoarvolle muodollisen verovelvollisten erillisyyden ja käsitelleen yhtiötä tosiasiallisen tilanteen mukaisesti samaan elinkeinotoimintaan kiinteästi kuuluvina. Merkitystä annettiin mahdollisesti myös sille seikalle, että kiinteistöyhtiö A oli myöhemminä verovuosina sulautunut osaksi osakeyhtiö B:tä, jolloin elinkeinotoiminnan tosiasiallinen yhteys oli selkeästi osoitettavissa. Ratkaisussa kuitenkin ikään kuin sivuutettiin kiinteistöyhtiö ja käsiteltiin kiinteistön kuuluvan suoraan kiinteistöyhtiön kaikki osakkeet omistavan osakeyhtiön elinkeinotoimintaan.

5.1.3. KHO:2010:64

Tapauksessa oli kysymys siitä, että oliko yhtiön A Oy tiettyjen luovutettujen B Oyj:n osakkeiden luovutusta verotettava EVL:n vai TVL:n mukaisesti. G Oy:n vaatimus näiden luovutettujen B Oyj:n osakkeiden verottamisesta EVL 6 b §:n mukaisena veropaana luovutuksena hylättiin verotoimituksessa ja osakkeiden katsottiin kuuluvan A Oy:n henkilökohtaisen tulolähteen omaisuuteen.

Myös verotuksen oikaisulautakunta hylkäsi päätöksessään A Oy:n oikaisuvaatimuksen. Oikaisulautakunta perusteli hylkäystä sillä, että se katsoi koska yhtiöllä ei ollut osakkeiden omistamista lukuun ottamatta muuta toimintaa, ei yhtiöllä voitu katsoa olevan sellaista elinkeinotoimintaa, johon osakkeiden omistuksen oltaisi voitu katsoa strategisesti kuuluneen.

A Oy perusteli valitustaan hallinto-oikeudelle siten, että sen B Oyj:n osakkeiden luovutus on verotettava EVL:n mukaisesti, koska yhtiön omistusosuus B Oyj:stä on ollut merkittävä ja yhtiö on rahoittanut osakkeiden merkintänsä suurelta osin lainapääomalla. Aktiivisen toiminnan puolesta puhuu myös se, että A Oy:n osakassopimuksen mukaan yhtiöllä on ollut tarkoitus kehittää B Oyj:tä ja sen kilpailukykyä. Lisäksi puolet B Oyj:n hallituksen jäsenistä on ollut A Oy:n nimittämiä ja A Oy on ollut aktiivinen ja merkittävä vallankäyttäjä B Oy:ssä.

Hallinto-oikeus kuitenkin hylkäsi A Oy:n valituksen. Hallinto-oikeus katsoi, että asiassa selvitetty huomiioon ottaen A Oy tehtävänä on ollut toimia yksityishenkilöiden sijoitusten hallinnoijana, eikä yhtiön toimintaa voida siten pitää elinkeinoverolaissa tarkoitettuna elinkeinotoimintana.

Perusteluissaan hallinto-oikeus totesi, että vuonna 1996 A Oy:n verotus oli toimitettu EVL:n mukaan. Vuoden 1997 verotuksen yhteydessä yhtiön tulo oli nimenomaisesti siirretty muun toiminnan tulolähteen, koska yhtiön toiminta koostui osakkeiden omistamisesta ja hallinnasta. Lisäksi tällöin yhtiön toimialaksi oli muutettu sijoitustoiminta. Kuitenkin vuosina 1998-2003 yhtiötä oli verotettu sen itse antamien veroilmoitusten mukaisesti pääosin EVL:n mukaan. Näin siitä huolimatta, että verotusasiakirjoista ei ilmene yhtiön toiminnan luonteen muuttuneen vuodesta 1997, jolloin verotus tehtiin TVL:n mukaan. Tästä johtuen hallinto-oikeus ei nähnyt, että yhtiö voisi luottaa vilpittömän mielen suojaan vaatiessaan verotusta toteutettavaksi EVL:n mukaan. Luottamuksensuojan saadakseen yhtiön olisi hallinto-oikeuden mukaan tullut antaa asia nimenomaisesti viranomaisten ratkaistavaksi, mikäli se olisi nähnyt toimintansa luonteen muuttuneen vuodesta 1997.

A Oy vaati, että korkein hallinto-oikeus kumoaa hallinto-oikeuden päätöksen. Perusteena valitukseensa yhtiö käytti hyvin saman sisältöisiä perusteita kuin hallinto-oikeuteen valittaessaan. Perusteluissaan yhtiö toteaa, kuinka sen nimeämien edustajien toiminta B Oyj:n hallituksessa on erittäin merkityksellisestä A Oy:n toimintaa arvioitaessa. Lisäksi yhtiö näkee, että sen omistajien välisen osakassopimuksen lunastus-lausekkeen olemassaololla ei voida perustella yhtiön kuulumattomuutta EVL:n piiriin. Yhtiö näkee puolestaan merkitystä sillä, että osakassopimuksessa on sitouduttu B Oyj:n toiminnan aktiiviseen edistämiseen muun muassa hallitustyöskentelyn kautta.

Korkein hallinto-oikeus myönsi asiassa valitusluvan ja ratkaisi asian siten, että hallinto-oikeuden sekä verotuksen oikaisulautakunnan päätökset kumottiin ja asia palautettiin Verohallinnolle uudestaan käsiteltäväksi.

Korkein hallinto-oikeus katsoi, että koska A Oy:n verotus on toimitettu vuonna 1996 EVL:n mukaan sekä jälleen vuosina 1998-2003 EVL:n pääosin mukaisesti ja ainoastaan vuonna 1997 toimitetussa verotuksessa TVL:n mukaan, on asiassa mainitut seikat kokonaisuutena huomioiden A Oy:tä pidettävä elinkeinotoimintaa harjoittavana yhtiönä. Näin ollen yhtiötä on vuoden 2004 verotuksessa verotettava EVL:n mukaisesti. Edelleen saadun selvityksen perusteella korkein hallinto-oikeus katsoi, että A Oy:n omistamat B Oyj:n osakkeet ovat kuuluneet yhtiön EVL 12 §:n mukaiseen käyttöomaisuuteen. Koska A Oy on vaatinut luovutettujen osakkeiden luovutushintaa kohdeltavan EVL:n 6 b §:n mukaisena verovapaana tulona, on asia palautettava kyseisen kohdan soveltamisedellytysten tutkimiseksi Verohallinnolle.

5.2. Eri työryhmien tuloksia tulolähdejaon muuttamiseksi

Verotuksen uudistamista pohditaan ja valmistellaan usein yhtä säännöstä tai lakia suurempina asiakokonaisuuksina valtiovarainministeriön asettamissa asiantuntijatyöryhmissä, joihin kerätään verotuksen asiantuntemusta ministeriöiden lakeja valmistelevan virkakunnan ulkopuolella. Riippumattomien asiantuntijoiden lisäksi näissä työryhmissä istuu usein myös eri intressitahoja edustavia asiantuntijoita. Ryhmille asetetut tehtävät ja tavoitteet vaihtelevat verotuksen pitkän tai keskipitkän aikavälin yleisemmistä kehityslinjoista yksittäisiin säädös- tai säädösmuutos ehdotuksiin tai sääntelyvaihtoehtojen esittämiseen halutun politiikkatavoitteen saavuttamiseksi. Läheskään aina ryhmien esittämät

ehdotukset eivät päädy sellaisenaan laiksi, mutta tuloksiin palataan aika ajoin ja niillä voidaan kiistatta nähdä olevan veropolitiikkaa ohjaavaa vaikutusta myös välittömän työryhmien johtopäätösten tarkastelun jälkeen. Tällainen merkitys voi näkyä esimerkiksi tulevia hallitusohjelmia koottaessa.

Viimeisimmän kahdenkymmenen vuoden ajalla tulolähdejaon kohtalon kannalta merkittävimpiä verotusta tarkastelleita työryhmiä on ollut kolme. Ensimmäisen näistä oli valtiovarainministeriön vuonna 2001 asettama Tuloverotuksen kehittämistyöryhmä, joka jätti valtiovarainministeriölle muistionsa vuonna 2002. Seuraava askel otettiin valtiovarainministeriön vuonna 2011 asettamassa Elinkeino- ja verotuksen asiantuntijatyöryhmässä, joka jätti tuloksiaan käsittelevän muistionsa vuonna 2013. Viimeisin näiden kahden edellisen laaja-alaisemman työryhmän tuloksista sytykkeensä saanut Tulolähdejaon poistamista valmistelevan lainsäädäntöhankkeen asiantuntijatyöryhmä asetettiin varta vasten tiettyä lainsäädäntöhanketta varten ja sen työ onkin edennyt muun samaan lainsäädäntöhankkeeseen liittyvän työn rinnalla lausunnoille lähetettyyn lakiluonnokseen asti.

5.2.1. Tuloverotuksen kehittämistyöryhmä 2001-2002

Valtiovarainministeriö asetti vuonna 2001 työryhmän pohtimaan erityisesti kansainvälisen kehityksen sekä jatkuvasti voimistuvan verokilpailun myötä tarvittavia toimenpiteitä Suomen kansainvälisen kilpailukyvyn turvaamiseksi. Aikajänteeksi toimenpiteiden vaikuttavuudelle annettiin keskipitkä aikaväli. Tuolloin vielä varsin tuoreena EU-jäsenenä Suomi tarvitsi myös erityistä tarkastelua Euroopan Unionin yhteisöoikeuden mukanaan tuomien vaatimusten huomioimiseen sekä EU:n sisäisen verokilpailun haasteiden tunnistamiseen.

Työn päämääräksi asetettiin *tuloverojärjestelmän mahdollisimman hyvän kilpailukyvyn turvaaminen ottaen samalla huomioon verojärjestelmän yleiselle hyväksyttävyydelle asetettavat kansalliset ja kansainväliset vaatimukset sekä tuloverotukselle asetettu fiskaalinen tehtävä*. Työryhmä tuotti työnsä tuloksena syntyneistä suosituksista ja verojärjestelmän kehittämisvaihtoehdoista vuonna 2002 julkaistun muistion, josta käytetään nimeä Tuloverotuksen kehittämistyöryhmän muistio 12/2002.

Työryhmän puheenjohtajana toimi ylijohtaja Lasse Arvela ja jäsenenä oikeustieteen tohtori Timo Viherkenttä, lainsäädäntöneuvos Tarja Jääskeläinen, hallitusneuvos Kirsi Sepälä, professori Kari S. Tikka, professori Heikki Niskakangas ja oikeustieteen tohtori Pauli K. Mattila.

Osana kokonaisuutta työryhmä käsitteli merkittävällä tavalla tulolähdejaon roolia verotuksessa. Tuloverotuksen kehittämistyöryhmän muistio 12/2002 kuvaa tarkasti sekä työryhmän kokoamaa silloista tilannekuvaa tulolähdejaon merkityksestä että ehdotettuja toimenpiteitä.

Muistiossa todetaan EVL:n ja TVL:n eroavaisuuksien merkityksen aikaa myöden pienentyneen, mutta olevan kuitenkin edelleen merkittävä erityisesti luovutustappioiden vähentämisen sekä arvopapereista tehtävien arvonalennuspoistojen suhteen. Kaventuneesta erosta huolimatta muistiossa nostetaan esiin tuloverolakien eroavuudesta johtuvat tulkin-takysymykset ja oikeusriidat. Lisäksi huomiota kiinnitetään rajanvedon aiheuttamaan lisätyöhön sekä verovelvollisilla että verohallinnolla. Yksittäistapauksissa tulolähdejaon todetaan johtavan jopa arkijärjen vastaisiin tilanteisiin. Tällainen tilanne on luonnollisesti omiaan heikentämään koko verojärjestelmän laatua sekä hyväksyttävyyttä.

Muistiossa nostetaan esimerkin omaisesti esiin kolme erilaista tilannetta, joissa tulolähdejako aiheuttaa epäselvyyttä ja hankaluuksia. Ensimmäkin mainitaan tilanne, jossa toimintaansa supistanut yritys on vuokrannut aiemmin elinkeinotoimintansa käytössä olleita tiloja ulkopuoliselle ja tämän osittaisen, mutta riittävän laajan, ulosvuokrauksen seurauksena toimitila katsotaankin kuuluvan TVL:n mukaan verotettavaan tulonlähteeseen. Toiseksi esimerkiksi mainitaan epäselvyyttä aiheuttava tilanne, jossa asuntoyhtiön verotus määräytyy maksuperusteisuuteen perustuvan TVL:n mukaan, mutta yhtiö on pitää kirjanpitoaan suoriteperusteisesti, jolloin ei ole selvyyttä missä määrin EVL:n jaksotusnormit tulevat tilanteessa sovellettaviksi. Kolmas esimerkki liittyy myös suoriteperusteisuuden ja maksuperusteisuuden eroon tilanteessa, jossa vuokrasaatava kirjataan suoriteperusteisesti tuloksi, mutta se jää syystä tai toisesta saamatta, jolloin epäselvyys syntyy TVL:n mukaan toimittaessa kyseisen saatavan vähennyskelpoisuuden suhteen.

Muistiossa nostetaan selvä huoli tulolähdejaon verojärjestelmän hyväksyttävyydelle aiheuttamaan haittaan. Verovelvollisen ilmoittamatta jättämättä, mutta verotuksessa vero-

tettavaan tuloon veroviranomaisen tekemät lisäykset mainitaan harvinaisiksi ja merkitykseltään pieniksi. Hyväksyttävyyssongelman lisäksi vaikeasti ymmärrettävä ja monimutkainen järjestelmä syö siis myös verojärjestelmän tehokkuutta.

Laaditun tilannekuvan ja haluttuun muutokseen tähtäävien vaihtoehtoisten sääntelyratkaisujen pohdinnan päätteeksi työryhmä päätyi esittämään muistiossa, että jatkossa elinkeinoverolakia sovellettaisiin osakeyhtiöiden ja osuuskuntien verotukseen myös siltä osin, kuin kysymys olisi muusta kuin elinkeinotoiminnasta. Ehdotukseen liittyi kuitenkin lievennys, että liiketoimintaan liittymättömien osakkeiden sekä kiinteistöjen luovutustappioiden vähennyskelpoisuus olisi rajoitettu. Liiketoimintaan kuulumattomista osakkeista ei myöskään voisi ehdotuksen mukaan arvonalentumispoistoja.

Tämän valitun ehdotuksen etuna työryhmä piti ehdotuksen yritysmuotoneutraaliutta. Neutraliteettitavoitteen toteuttamiseksi työryhmä piti erityisen perusteltuna säilyttää tietyt liiketoimintaan kuulumattomien arvopapereiden ja kiinteistöjen luovutustappioiden TVL:in pohjatuvat vähentämisrajoitukset. Valinta on perusteltu punnittaessa sitä hyvän verojärjestelmän kriteereihin kuuluvan neutraliteettitavoitteen valossa. Tulolähdejaon aiheuttamia rajanveto-ongelmia esitetty sääntelyratkaisu ei täysin pystyisi poistamaan.

Toinen muistiossa tarjottu sääntelyratkaisu oli, että osakeyhtiöiden sekä osuuskuntien verotuksessa yhteisöille olisi jatkossa vahvistettu ainoastaan yksi verotettava tulo eli näillä yhteisöillä olisi ollut enää yksi tulolähde. Tällainen ehdotus olisi kiistämättä selkeyttänyt yhteisöjen verotusta, mutta toisaalta se olisi asettanut yhteisöt ja muut elinkeinonharjoittajat eriarvoiseen asemaan ja ollut näin ollen neutraliteettitavoitteen vastainen.

Yksinkertaisuudestaan huolimatta siirtyminen vain yhteen verotettavaan tulolähteeseen ei olisi voinut merkitä sitä, että yhteisöjen aiemmin elinkeinotoiminnan ulkopuolisena toiminta pidettyä toimintaa olisi nyt automaattisesti alettu pitää yhteisön elinkeinotoimintana. Muistiossa muistutetaan, että kyse olisi ainoastaan siitä, että yhtiöiden verotus toimitettaisiin myös elinkeinotoimintaan kuulumattoman toiminnan osalta elinkeinoverolain mukaisesti. Työryhmä päätyi kuitenkin esittämään vaihtoehtoista edellä esiteltyä astetta lievempää muutosta tulolähdejako.

5.2.2. Elinkeinoverotuksen asiantuntijatyöryhmä 2011-2013

Valtiovarainministeriö asetti loppuvuodesta 2011 työryhmän pohtimaan elinkeinoverotuksen uudistamista kilpailukyvyn ja veropohjan turvaamiseksi. Näihin asioihin oltiin kiinnitetty huomioita pääministeri Jyrki Kataisen hallitusohjelmassa ja työryhmän tarkoituksena oli selvittää vaihtoehtoja haluttujen politiikkatavoitteiden saavuttamiseksi. Kolme merkittävintä selvityskohdetta työryhmälle olivat konserniverotuksen uudistaminen, tulolähdejaon poistamisen mahdollisuudet sekä korkovähennysoikeuden rajoittaminen. Työryhmän työskentelyn tulokset koottiin vuonna 2013 valtiovarainministeriölle luovutettuun muistioon (Valtiovarainministeriö, 16/2013).

Työryhmän puheenjohtajana toimi ylijohtaja Lasse Arvela valtiovarainministeriöstä ja jäsenenä hallintoneuvos Timo Viherkenttä korkeimmasta hallinto-oikeudesta, professori Heikki Niskakangas Aalto-yliopistosta, professori Seppo Penttilä Tampereen yliopistosta, professori Raimo Immonen Turun yliopistosta, erityisasiantuntija Sirpa-Liisa Venesjärvi Verohallinnosta, hallitusneuvos Tarja Jääskeläinen valtiovarainministeriöstä ja lainsäädäntöneuvos Marianne Malmgrén valtiovarainministeriöstä.

Työryhmän muistiossa kuvattu tilannekuva tulolähdejaon ongelmista on hyvin saman tyyppinen kuin vuoden 2002 muistiossa. Samat ongelmat hallinnollisen taakan lisääntymisen ja rajanveto-ongelmien suhteen olivat edelleen olemassa. Työryhmä pohti tulolähdejakoja eritoten osakeyhtiöiden kannalta ja tällainen tarkastelu näkyy työryhmän nostoissa. Muistiossa todetaan viimeisimpien vuosien kehityksenä erityisesti käyttöomaisuusosakkeiden verovapaussäätelyn lisännen elinkeinoverolain ja tuloverolain välistä jännitettä. Tulolähdejakoon kiinteästi liittyvällä elinkeinotoiminnan määrittelyllä todetaan olevan merkitystä myös kahdelle muulle asiantuntijatyöryhmän keskeiselle toimeksiannon osalle eli konserniavustukselle ja korkovähennyssäätelylle.

Muistiossa todetaan työryhmän kannaksi, että osakeyhtiöiden kaikkea tulonhankkimistoimintaa tulisi jatkossa verottaa yhtenä kokonaisuutena elinkeinoverolain mukaisesti. Työryhmä kuitenkin tyytyy jättämään tarkemman sääntelyehdotuksen tekemättä ja ainoastaan toteamaan jatkovalmistelun tarpeen. Kanta poikkeaa selvästi vuoden 2002 työryhmän muistion tuloksesta, jossa painotettiin ratkaisuvaihtoehdon valinnan osalta nimen-

omaisesti yritysmuotojen välistä veroneutraliteettia. Siihen liittyen vuoden 2013 muistiossa tosin todetaan tärkeäksi, että uudistus ei johtaisi eri toimintamuotojen välisten erojen kasvamiseen tai myöskään veropohjan kaventumiseen.

5.2.3. Tulolähdejaon poistamista valmisteleva asiantuntijaryhmä 2016-2018

Valtiovarainministeriö asetti loppuvuodesta 2016 asiantuntijatyöryhmän tukemaan lainvalmisteluhanketta osakeyhtiöiden tulolähdejaon poistamiseksi. Työryhmän perustaminen perustui hallituksen syksyllä 2016 budjettineuvotteluissa sovittuun hallitusohjelman aiempaa kirjausta muuttaneeseen kirjaukseen, jonka mukaan käynnistettäisiin lainvalmisteluhanke osakeyhtiöiden tulolähdejaon poistamiseksi tavoitteenaan uusien säännösten voimaantulo vuonna 2018. Aiemmin pääministeri Juha Sipilän hallitusohjelmassa oli sovittu tappioiden vähentämisoikeuden laajentamisesta yli tulolähderajojen, kuitenkin siten, että tulolähdejako ei sinänsä olisi poistettu.

Tehtäväkuvauksensa työryhmä sai pitkälti vuoden elinkeinoverotuksen uudistamista pohtineen työryhmän vuoden 2013 muistiosta, jossa todettiin osakeyhtiöiden tulolähdejaosta luopumisen tarve ja lueteltiin vuoden 2016 työryhmän tehtävää vastaavasti jatkovalmistelun tarpeet verojärjestelmän rakenteen, erityismuotoisten osakeyhtiöiden, tappiontasauksen, konserniverotuksen, korkovähennysoikeuden, luovutusten veronalaisuuden sekä kansainvälisten verotustilanteiden osalta.

Työryhmän puheenjohtajana toimi ylijohtaja Terhi Järvikankare valtiovarainministeriöstä ja jäseninä hallintoneuvos Matti Halén korkeimmasta hallinto-oikeudesta, professori emeritus Raimo Immonen Turun yliopistosta, yliopistolehtori Pekka Nykänen Tampereen yliopiston johtamiskorkeakoulusta, professori Seppo Penttilä Tampereen yliopiston johtamiskorkeakoulusta, apulaisprofessori Tomi Viitala Aalto-yliopistosta, oikaisulautakunnan puheenjohtaja Marjaana Haarala, finanssineuvos Jari Salokoski valtiovarainministeriöstä sekä erityisasiantuntija Sirpa-Liisa Venesjärvi valtiovarainministeriöstä, joka toimi myös työryhmän sihteerinä.

Työryhmän työskentely ja tuki lainvalmistelulle tuotti toivottua tulosta ja valtiovarainministeriö lähetti 22.3.2018 lausunnoille luonnoksen hallituksen esitykseksi laeiksi elinkeinotulon verottamisesta annetun lain, tuloverolain ja eräiden muiden lakien muuttamisesta.

Luonnoksen perusteluissa pohdittiin neljää eri sääntelyvaihtoehtoa. Ensinnäkin vaihtoehdoksi soviteltiin ratkaisua, jossa elinkeinotoiminnan käsitettä laajennettaisiin lisäämällä siihen esimerkiksi kiinteistöliiketoimintaa harjoittavat yhtiöt sekä holdingyhtiötä. Samalla tarkennettaisiin elinkeinotulonlähteeseen kuuluvien omaisuuslajien määrittelyä, jotta esimerkiksi käyttö- ja rahoitusomaisuuteen voitaisiin lukea kuuluvaksi nykyisin TVL:n mukaisesti verotettavia eriä. Toisena vaihtoehtona pohdittiin tulolähteiden välisen tappiontasauksen sallimista. Ratkaisu todettiin kuitenkin puutteelliseksi, koska sillä ei saataisi yksinkertaistettua verotusta eikä tosiasiassa poistettua tulolähteiden rajanveto-ongelmia. Kolmantena tarkasteltiin vaihtoehtoa, jossa elinkeinotoiminnan määritelmää muutettaisiin siten, että yhteisöjen kaikki toiminta säädettäisiin elinkeinotoiminnaksi. Ratkaisun todettiin kuitenkin tosiasiassa eriyttävän verotuskäytännössä eri alojen elinkeinotoiminnan käsitettä, joten siten ei kyettäisi edistämään verotuksen yhdenmukaisuutta ja selkeyttä.

Luonnoksessa päädyttiin esittämään, että elinkeinoverolakia sovellettaisiin yhteisöjen kaikkeen toimintaan. Tämä tarkoittaisi, että yhtiön koko tulos laskettaisiin aina elinkeinotuloverolain mukaan, välittämättä siitä onko kaikki toiminta aiemman käytännön mukaista elinkeinotoimintaa vai ei. Yksinkertaisuudessaan ratkaisu poistaisi yhteisöjen tulolähdejakoja koskevat tulkintaongelmat. Tappiontasaus yhtiön eri toimintojen välillä sujuisi ongelmitta. Ainoastaan omaisuuslajien osalta voisi edelleen esiintyä tulkinnanvaraisuutta.

Luonnos on monien piirteidensä mukaan kuin oppikirja esimerkki hyvästä lainvalmistelusta. Sen perusteluissa on pohdittu kattavasti sääntelyn tarvetta ja vaihtoehtoja, pureuttu vaikutusarvioihin huolella ja kirjoitettu lisäksi teknisesti toimivanoloinen lakimuu- tosesitys. Lisäksi ainakin sen perustelujen mukaan uudistuksella pyritään huomioimaan hyvän verojärjestelmän tavoitteet ja lieventämään niistä poikkeavia ilmiöitä mahdollisuuksien mukaan.

Luonnoksesta annettiin lausuntoaikana yhteensä 27 lausuntoa. Pääosin lausujina oli eri intressitahoja edustavat etujärjestö tai intressitahot suoraan itse. Lausunnon antoi myös kolme finanssi- ja vero-oikeuden professoria. Tarkastelemalla näitä kolmea riippumatonta tieteellistä näkemystä edustavaa lausuntoa saadaan objektiivinen näkemys luonnosesitykseen kokonaisuutena.

Niskakangas toteaa luonnoksen pitävän sisällään verrattain suuria muutoksia verotettavan tulon laskentatapaan, mutta toteaa muutosten olevan perusteluja. Erikseen hän muistuttaa muutoksia odotetun pitkään. Erityisesti Niskakangas kehuu esitystä muuttaa elinkeinotoiminnan käsitettä siten, että se käsittäisi myös yhteisöjen harjoittaman kiinteistöliiketoiminnan ja pitää tätä linjausta perusteluna sekä edelleen kehuu luonnoksen perusteluiden esittämistä valaiseviksi. Hänen mukaansa kiinteistöliiketoiminnan kuuluminen TVL:n piiriin on ollut alkujaankin erehdys.¹⁶⁰

Luonnos ei sinänsä muuttaisi tapauksessa keskinäisten kiinteistöyhtiöiden osalta KHO:2014:36 todettua oikeustilaa, mutta mahdollisesti vahvistaisi Korkeimman hallinto-oikeuden tapauksessa ottamaan tulkintalinjaa.¹⁶¹ Luonnoksen mukaan EVL:n 53 § 3 momentissa säädettäisiin lähinnä selvyuden vuoksi, että sellaisen yhteisön, johon elinkeinoverolaki soveltuisi suoraan yhteismuodonperusteella, kaikki omistuksessa olevat kiinteistöt kuuluisivat elinkeinotulonlähteeseen. Lisäksi luonnoksen mukaan asunto-osakeyhtiölain lain 28 luvun 2 §:ssä tarkoitettuun keskinäiseen kiinteistöyhtiöön ei sovellettaisi elinkeinoverolakia suoraan yhtiömuodon perusteella, vaan näin tehtäisiin ainoastaan mikäli keskinäinen kiinteistöosakeyhtiö harjoittaisi elinkeinotoimintaa. Tämä tarkoittaa, että oikeustila säilyisi nykyisellään.

Niskakangas nostaa esiin ehdotuksen luoman uuden tulkintaongelman, koska osa vuokraustoiminnasta sisältyy sen mukaisesti elinkeinotoimintaan, mutta ei kuitenkaan aivan kaikki. Tämä uusi rajanveto tilanne on kuitenkin tunnistettu myös esityksessä ja Niskakangas toteaaakin rajan määrittelyn jäävät tulevan oikeuskäytännön varaan.¹⁶²

Lausunnon antaneista professoreista selvästi kriittisimmin luonnokseen suhtautuva Lindgren on nostanut muiden ongelmien ohella esiin luonnoksen luomat uudet rajanveto-ongelmat. Erityisesti hän pitää ei-toivottuna kehityksenä tulkintaa koskevien rajanvetolinjausten siirtymisen elinkeinotoiminnan tulolähteen sisään ja katsoo tämän heikentävän verojärjestelmän selkeyttä.¹⁶³ Myös Ossa on pitänyt selvänä, että tulolähteen sisäisiin omaisuuslajien välisiin rajanvetoihin liittyy tulkinnallisia ongelmia.¹⁶⁴ Yhdeksi esimerkiksi tällaisesta tulolähteen sisään siirtyvän omaisuuslajien erottelun ongelmatilanteesta

¹⁶⁰ Niskakangas, lausunto 1.5.2018

¹⁶¹ KHO:2014:36

¹⁶² Niskakangas, lausunto 1.5.2018

¹⁶³ Lindgren, lausunto 4.5.2018

¹⁶⁴ Ossa, lausunto 4.5.2018

Lindgren nostaa esiin sukupolvenvaihdoshuojennuksen, koska elinkeinotulolähteen rahoitusomaisuuteen voitaneen jatkossa laskea kuuluvan myös sellaisia varoja, joita ei PerVL 55 §:ssä ole tarkoitettu huojennuksen ulkopuolelle.¹⁶⁵

Jo aikaisemmassa tieteellisessä keskustelussa ennen lakiluonnosta on noussut esille sukupolvenvaihdoshuojennuksen liityntä tulolähdejakoön. Ossa on todennut tulolähdejaolla olevan heijastusvaikutuksia perintö- ja lahjaverolain sukupolvenvaihdossäännöksiin yritysvaarallisuutta määriteltäessä. Voimassa oleva verojärjestelmä ei ole sisäisesti täysin johdonmukainen, vaan eri verolakien tulkinnat yritystoiminnasta vaihtelevat siten, että EVL:n mukaan verottaminen ei automaattisesti tuo mahdollisuutta soveltaa sukupolvenvaihdosluovutukseen perintö- ja lahjaverolain huojennussäännöksiä. Yritystoiminnan määritelmä voi siis näin ollen jonkin verran vaihdella verolakien välillä.¹⁶⁶

Perintö- ja lahjaverolaissa ei ole määritelty yrityksen käsitettä, vaan lakia sovellettaessa kysymys yritystoiminnan olemassaolosta tulee ratkaista aina tapauskohtaisesti. Arvio tehdään kokonaisharkinnan perusteella ja sen mittatikkuna huomioidaan etenkin elinkeinotoiminnan yleiset tunnusmerkit. Vaikka näillä perustein EVL:n mukaan verotettava yhtiö kuuluisi tarkoitetun yrityksen käsitteen piiriin, käytännössä huojennussäännöksen rajanveto-ongelmia ovat aiheuttaneet yhtiöt, joilla on elinkeinotulolähteen lisäksi henkilökohtaisen tulonlähde.¹⁶⁷

Tulolähteen sisään siirrettyjä omaisuuslajien rajanvetokysymyksien lisäksi Lindgren pitää verojärjestelmän selkeyttä sotkevana EVL:n 1 ja 2 §:n säännöksiä.¹⁶⁸

Voimassa oleva EVL:n 1 ja 2 § kuuluvat näin:

1 § Elinkeinotoiminnan tulos lasketaan tuloverotusta toimitettaessa tässä laissa säädetyllä tavalla. Elinkeinotoiminnalla tarkoitetaan liike- ja ammattitoimintaa.

2 § Verovelvollisen harjoittama liike- ja ammattitoiminta muodostaa elinkeinotoiminnan tulolähteen.

¹⁶⁵ Lindgren, lausunto 4.5.2018

¹⁶⁶ Ossa 2018 s. 127.

¹⁶⁷ Ossa, 2018 s. 288.

¹⁶⁸ Lindgren, lausunto 4.5.2018

Luonnoksen mukaan ne saisivat seuraavan muodon:

1 § Tuloverolain (1535/1992) 3 §:ssä tarkoitetun yhteisön sekä 4 §:n 1 momentissa tarkoitetun elinkeinoyhtymän verotuksessa elinkeinotoiminnalla tarkoitetaan myös kiinteistöliiketoimintaa.

Muun yhteisön kuin julkisyhteisön tai muun tuloverolain 21, 21 a ja 21 b §:ssä tarkoitetun osittain verovapaan yhteisön, ulkomaisen kuolinpesän, tuloverolain 22 §:ssä tarkoitetun yleishyödyllisen yhteisön sekä asunto-osakeyhtiölain (1599/2009) 1 luvun 2 §:ssä tarkoitetun asunto-osakeyhtiön, 28 luvun 2 §:ssä tarkoitetun keskinäisen kiinteistöosakeyhtiön sekä sellaisen osuuskunnan, joka on verrattavissa asunto-osakeyhtiöön, harjoittaman muun toiminnan kuin maatalouden tulosta laskettaessa sovelletaan, mitä tässä laissa säädetään elinkeinotoiminnasta.

2 § Edellä 1 §:n 3 momentissa tarkoitetun yhteisön harjoittama toiminta maataloutta lukuun ottamatta muodostaa elinkeinotoiminnan tulolähteen.

Kuten voidaan helposti huomata, ovat EVL:n ensimmäiset pykälät saaneet luonnoksessa aikaisempaa selvästi monimutkaisemman asun. Lindgren pitää näitä muutosehdotuksia lukuisten viittausten myötä hyvin vaikeaselkoisina ja näin ollen verojärjestelmän selkeyttä hajottavina. Hän pelkää ehdotettujen muutosten aiheuttavan tämän vuoksi uusia tulkintaongelmia, joita ei lain säätämisvaiheessa ole osattu ottaa huomioon.¹⁶⁹

Verolakeja säädettäessä on selvää, että tulkintaongelmia syntyy varmasti. Lainsäätäjän näkökulmasta keskeistä on, että uudet syntyvät ongelmat ovat pienempiä kuin ne, joita lakimuutoksella pyritään ratkaisemaan.

Lindgren näkee luonnoksen esitykset ristiriitaisiksi siinä esitetyn entistä selvemmän, yksinkertaisemman ja yhteisöjen kannalta ennustettavamman sekä hallinnollisesti tehokkaan verotuksen tavoitteen kanssa. Uudet rajanveto-ongelmat ja normien lukumäärän sekä pituuden kasvun tekevät elinkeinoverotuksesta entistä vaikeasti hallittavamman kokonaisuuden. Tällaista kehityssuuntaa Lindgren pitää ei-toivottavana.¹⁷⁰

¹⁶⁹ Lindgren, lausunto 4.5.2018

¹⁷⁰ Lindgren, lausunto 4.5.2018

Ossa suhtautuu puolestaan Niskakankaan tavoin luonnokseen lähtökohtaisen positiivisesti ja pitää oikeana ratkaisuna päätymistä luonnoksessa esitettyyn sääntelyvaihtoehtoon, jossa elinkeinoverolakia sovellettaisiin yhteisöjen kaikkeen toimintaan. Hän nostaa esiin verotuksen neutraaliustavoitteen ja pitää siksi hyvänä uudistuksena, että liiketoimintaolosuhteissa harjoitettua vuokraustoimintaa kohdeltaisiin neutraaliuden nimissä elinkeinotoimintana kuten muutakin liiketoimintaa.¹⁷¹

Ossa korostaa lausunnossaan toimintaympäristön muutosten havaitsemisen ja niihin reagoimisen tärkeyttä ja pitää myös onnistuneena johtopäätöstä vuokraustoiminnan toimintaympäristön elinkeinoverolain säätämisajoilta tapahtuneeseen kehitykseen reagoimista sääntelyä muuttamalla. Samalla hän muistuttaa toimintaympäristön muutoksen huomioimisen tärkeydestä myös lain tulkintatoiminnassa.¹⁷²

Kriittisesti Ossa suhtautuu yhteisöjen maatilatalouden tulolähteen jättämiseen uudistusten ulkopuolelle. Tämä selittyy toki ymmärrettävästi vallitsevalla poliittisella tilanteella. Kuitenkin kuten muuten niin ansiokkaasti luonnoksessa pystytään vastaamaan toteutuneeseen liiketoiminnan ja toimintaympäristön kehitykseen, olisi sama pysyttävä näkemään myös maatilatalouden, ja etenkin yhtiömuodossa harjoitettavan maatilatalouden, osalta. Ossa toteaaakin, että maatilatalouden harjoittaminen ei luonteensa puolesta eroa merkittävästi osin muusta yritystoiminnasta siten, että se vaatisi enää nykyään oman tuloverolainsa.¹⁷³

Verojärjestelmän systematiikan, selkeyden ja ymmärrettävyyden sekä ennen muuta eri verovelvollisten tasavertaisen kohtelun kannalta negatiivisena voidaan pitää voimassa olevaa ja edelleen ehdotuksen mukaan jatkuvaa sääntelyratkaisua, jossa maatilataloutta kohdellaan muusta liiketoiminnasta erilaisena liiketoimintana.

Maatalouden erityisasemalle löytyy vaivatta historiallisia poliittisia syitä ja perinteisesti ja vahvasti maanviljelijöiden puolia pitävän Keskusta-puolueen ollessa pääministeripuolueena olisi ollut epätodennäköistä, että maatalouden erityisasemaan oltaisi puututtu.

Asiallisesti ottaen on kuitenkin vaikea nähdä perusteluja sille, miksi maataloutta ei voida käsitellä verolainsäädännössä kuten muutakin liiketoimintaa. Nykyaikainen maatalous täyttää voittopuolisesti kaikki elinkeinotoiminnan tunnusmerkit ja on liiketoimintaa mitä

¹⁷¹ Ossa, lausunto 4.5.2018

¹⁷² Ossa, lausunto 4.5.2018

¹⁷³ Ossa, lausunto 4.5.2018

suurimmissa määrin. Näin olleen voimassaolevaa oikeustilaa ei voida pitää toimivana ratkaisuna eri yritysmuotojen tasapuolisen verokohtelun näkökulmasta.

Toisen selvästi moitittavan ratkaisun Ossa löytää luovutustappioiden verokohtelun linjauksesta, jonka hän näkee olevan vastoin elinkeinoverolain systematiikkaa.¹⁷⁴ Esimerkiksi tapauksessa KHO:2013:69 vallinnut rajanveto-ongelma oltaisiin voitu kokonaan välttää, mikäli yrityksen kaikki toiminta katsottaisiin elinkeinoverolain mukaisesti verotettavaksi tulonlähteeksi, jossa kaikki tulonlähteen sisäiset tappiot olisivat tulonlähteen tulosta vähennyskelpoisia. Edelleen tapauksessa rajanvetoa olisi jäänyt elinkeinotulolähteen sisään jäävien rahoitus- ja käyttöomaisuuslajien välille, joten luonnoksessa esitetty sääntelyratkaisu, joka rajaisi osan elinkeinotulolähteen sisään kuuluvan omaisuuslajien luovutustappioiden vähennyskelpoisuutta olisi jättäisi tapausta täysin vastaavan rajanveto-ongelman elämään.¹⁷⁵

Tältä osin kritiikki on läheistä sukua Lindgrenin esittämään huoleen EVL:n otettujen lukuisten uusien viittausten verojärjestelmää monimutkaistavasta vaikutuksesta. Professorien lausunnoista on siis yleispiirteisesti nähtävissä sekä kiitoksia kauan odotetun uudistuksen etenemisestä että huolia elinkeinoverolain sekä yleisemmin verojärjestelmän systematiikan puhtaudesta.

¹⁷⁴ Ossa, lausunto 4.5.2018

¹⁷⁵ KHO:2013:69

7. Johtopäätökset

Tulolähdejako on kokenut muutoksia, mutta kestänyt yllättävän muuttumattomana muun verojärjestelmän kehittyessä sen ympärillä. Koko 2000-luvun eri asiantuntijaryhmät ovat kerta toisensa jälkeen esittäneet radikaaleja muutoksia tulolähdejakoon, mutta vasta aivan viime aikoina vuoden 2018 keväällä valmistuneen HE-luonnoksen myötä oikeustilaan näyttää lähitulevaisuudessa tapahtuvan muutosta.

Tutkielmassa on kuljettu pitkä matka tarkastellen elinkeinoverotuksen syntyä ja historiaa, oikeudellista ajattelua lainsäädännön taustalla sekä oikeuskäytännössä havaittuja todellisia ongelmia lain rajanvetotilanteissa. Tutkielman havainnot selittävät ainakin osittain, miten yksi jo säättämisen ajallaan kritisoitu elinkeinoverotuksen perustavan laatuinen sääntelyratkaisu on kestänyt ajan hampaan yllättävänkin pitkään perusrakenteiltaan muuttumattomana. Elinkeinoverolain on todettu toki kehittyneen muun verojärjestelmän mukana, mutta tarkastelun jälkeen on turvallista todeta, että se ei ole pysynyt tapahtuvan kehityksen mukana täysin ajanmukaisena. Elinkeinoverolaki on ollut toisaalta jopa erityisen herkkä yhteiskunnan ja ennen muuta talouden kehitykseen vastaamisessa. Siihen tehtyjen lukuisten yksittäisten muutosten voidaan kuitenkin todeta heikentäneen aikanaan niin vahvaa lain sisäistä systematiikkaa.

Elinkeinoverolaki asettuu tärkeään vedenjakajan rooliin instrumentaalisen suhtautumisen lainsäätämiseen jäädessä asteittain pienempään osaan. Siitä löytyy piirteitä sekä lainsäätäjän instrumentalististen tavoitteiden saavuttamisen välineenä että modernimpaan ajattelun mukaiseen taloudelliseen meno-tulo-teoriaan pohjaavana politiikkatavoitteilta immuunina vahvaan omaan systematiikkaan tähtäävänä lakina. Tulolähdejako tunnistetaan kuuluvan näistä ensimmäiseen, koska sitä perusteltiin vahvasti veronsaajien etuja turvaavana sääntelyratkaisuna. Sen voidaan nähdä osaltaan jopa sotkevan elinkeinoverolakiin muutoin rakennettua systematiikkaa.

Elinkeinoverolain säättämisen jälkeen havaitaan kuinka kansainvälisen verokilpailun paineet näkyvät yhä selvemmin ensin hallitusohjelmien tilannekuvissa sekä politiikkatavoitteissa ja näiden myötä myös lakiesitysten perusteluissa. Tämä kehitys rajoittaa selvästi lainsäätäjän käytettävissä olevia sääntelyratkaisuja ja sen voidaan perustellusti nähdä rajoittavan myös poliittisten tavoitteiden asettamista verojärjestelmän osalta. Ei ole havait-

tavissa olevassa näköpiirissä, että kehityksen suunta tältä osin muuttuisi. Etenkin pohjoismaisessa hyvinvointivaltiossa kova kansainvälinen verokilpailu luo lainsäätäjälle jatkuvan haasteen vastata samanaikaisesti kotimaisten yritysten ja työvoiman kilpailukyvyystä verokilpailussa ja toisaalta huolehtia hyvinvointipalveluiden tarvitsemasta riittävästä fisikaalisesta kertymästä.

Toisaalta verokilpailussa merkittävään rooliin nousevat verokantojen lisäksi verotuksen ennustettavuus ja verojärjestelmän läpinäkyvyys, ymmärrettävyys ja selkeys. Omanlaiseen reunamarkkinana Suomella ei ole esimerkiksi maailmantalouden keskuksena toimivien Yhdysvaltojen kaltaista yleistä mahdollisuutta monimutkaiseen erilaisiin vähennysmahdollisuuksiin ja porsaanreikiä täynnä olevaan verojärjestelmään. Ennustettavuusvaatimus kaventaa tosiasiallisesti entisestään poliittisen järjestelmän mahdollisuuksia määrittää verojärjestelmän elementtejä kovinkaan radikaalisti uudelleenlaisiksi riippuen kulloisestakin poliittisesta ilmastosta. Suomeen sijoittuvien kansainvälisten yritysten ja toisaalta kotimaisten myös kotimaisten yritysten on voitava luottaa siihen, että niiden tekemät liiketoimintaratkaisut, investointipäätökset ja muut strategiset linjaukset, joiden yhtenä merkittävänä reunaehtona verotus usein on, ovat pitkäaikaisesti kannattavia, eivätkä joudu hetkellisen poliittisen pelin nappuloiksi.

Instrumentalistista ajattelua rajoittavat lisäksi hyvän verojärjestelmän tavoitteet. Yleinen paine ajaa verolakien valmistelua suuntaan, jossa ne eivät voi olla vain yksittäisten politiikkatavoitteiden tilkkutäkki, vaan huomioita on kiinnitettävä kokonaisuutena hyvän verojärjestelmän saavuttamiseen. Jokainen yksittäinen verolaki voidaan altistaa hyvän verojärjestelmän kriteerien muodostamalle tarkastelukehikolle. Samalla johtopäätöksenä kuitenkin on, että verojärjestelmä on aina osittain epätäydellinen, eikä hyvän verojärjestelmän kriteereitä voi täyttää kaikkia samanaikaisesti.

Tulolähdejaon luonteen todettiin muuttuneen merkittävästi vuoden 1992 muutosten myötä, joiden myötä elinkeinotoiminta muodosti enää yhden tulolähteen, aikaisemman jokaisen itsenäisen liikkeen oman tulolähteen sijaan. Selkein peruste tulolähdejaolle oli tätä ennen kuntien aseman turvaaminen veronsaajina. Samanaikaisista verojärjestelmän muutoksista johtuen tämä peruste poistui, mutta yllättäen tulolähdejako jatkoi olemassaolonsa, vaikkakin muuttuneena. Uudessa tilanteessa tulolähdejaon säilyttämistä perusteltiin valtion veronsaajaedun turvaamisella ja lähinnä sillä, että talouden eri laskentayksiköt on syytä pitää toisista erillään. Perustelut eivät sinänsä olleet mitenkään poikkeuksellisia.

Erityisen poikkeukselliseksi tilanteen teki kuitenkin se, että kun tietyn sääntelyratkaisun aikaisemmat perusteet lakkasivat olemasta, ei sääntelyratkaisusta luovuttu, vaan se jatkoi pääpiirteissään olemassa oloaan, mutta ainoastaan perusteet muuttuivat. Vaikka tulolähdejako säilyi tietyin muutoksin vuoden 1992 veroremontin jäljiltä, voidaan silti sanoa, että nuo muutokset olivat todellinen lähtölaukaus matkalle tulolähdejaon poistumiseen.

Muutospaineiden tulolähdejaon osalta on havaittu kasvavan vuosi vuodelta. Tutkielmassa on koottu useita tulolähdejaon aiheuttamia rajanveto-ongelmia, joiden aiheuttaman epävarman oikeustilan on havaittu haittaavan verojärjestelmän ennustettavuutta, selkeyttä ja ymmärrettävyyttä. Verotuksen hallinnollinen tehokkuus heikkenee myös näiden rajanveto-ongelmien seurauksena.

Epätyydyttävään oikeustilaan on myös reagoitu ja valtiovarainministeriön keväällä 2018 lausunnoille lähettämässä HE-luonnoksessa ehdotetaan, että yhteisöjä verotettaisiin tulevaisuudessa ainoastaan elinkeinotuloverolain mukaisesti yhdessä tulolähteessä. Yksinkertaisuudessaan ratkaisun voidaan nähdä poistavan yhteisöjen tulolähdejako koskevat tulkintaongelmat. Muun muassa tappiontasaus yhtiön eri toimintojen välillä sujuisi ongelmitta. Ainoastaan omaisuuslajien osalta muussa osin verotusta voisi edelleen esiintyä tulkinnanvaraisuutta.

Esitettyjen muutosten on todettu olevan verrattain suuria uudistuksia verotettavan tulon laskentatapaan. Ehdotus ei suinkaan myöskään ainoastaan poista rajanveto-ongelmia, vaan myös tuo niitä lisää, koska osa vuokraustoiminnasta sisältyy sen mukaisesti elinkeinotoimintaan, mutta ei kuitenkaan aivan kaikki. Kaikki rajanveto-ongelmat eivät myöskään poistu, vaan ainoastaan ne siirtyvät yhden tulolähteen sisään. Tämän on nähty heikentävän entisestään verojärjestelmän selkeyttä. Nähtäväksi jää, kuinka ehdotettu muutos tulee voimaantullessaan tosiasiassa vaikuttamaan mm. sukupolvenvaihdoshuojennuksen tulkintaan.

Ongelmaksi ehdotuksessa voidaan nähdä myös EVL:n elinkeinotoimintaa määrittelevän pykälän selvä monimutkaistuminen, joka voi itsessään johtaa uusiin tulkintaongelmiin. Vähintäänkin se tekee verovelvollisen verolakien tuntemista entistä vaikeampaa.

Ehdotuksesta löytyy myös elinkeinoverolain systematiikkaa hajottava linjaus, joka rajaa luovutustappioiden vähennysoikeutta vastoin koko muun elinkeinoverolain systematiikkaa. Tällainen lain systematiikan nakertaminen ei ole toivottava kehityssuunta.

Tutkielman päätehtävänä oli osaltaan tarkastella lakien elinkaarta. Lakien elinkaaresta voimme havaita, että voimassa oleva laki on voitava altistaa uudelleen tarkasteltavaksi, mikäli lain perusteluilta havaitaan muuttuneen maailman takia kadonneen pohjan. Voi myös olla, että lain perustelut ovat sinällään oikeat, mutta lain vaikutuksia arvioitaessa todetaan, että tarkoitettuja vaikutuksia ei ole syntynyt. Tutkielmassa tunnistetaan lainlaadinta inhimillisen epätäydelliseksi toiminnaksi, jota voidaan pyrkiä kehittämään muun muassa erilaisia lainlaadinnan laatua parantavaksi tarkoitettuja tarkistuslistoja hyödyntäen.

Tulolähdejakoä peilataan sääntelyratkaisuna tutkielmassa koottuihin hyvän lainlaadinnan tunnusmerkkeihin. Etenkin keväällä 2018 lausuntokierroksille lähetetyn HE-luonnoksen voidaan todeta tätä tarkastelua vasten olevan monien piirteidensä mukaan kuin oppikirja esimerkki hyvästä lainvalmistelusta. Siinä on pohdittu kattavasti sääntelyn tarvetta ja vaihtoehtoja, pureuduttu vaikutusarvioihin huolella ja kirjoitettu lisäksi kritiikistä huolimatta teknisesti toimiva lakimuutosesitys.